

# ***Krånglig moms – en företagsbroms?***

**Om företagens fullgörandekostnader för moms**

**Rapport 2006:3**

## Förord

Företagens villkor bestäms inte enbart av marknadens spelregler utan även av de regelverk och administrativa krav som omgärdar företagandet på en rad olika områden. Regleringar är många gånger nödvändiga för att kunna tillfredsställa olika samhälleliga intressen. Det är dock viktigt att inte glömma bort att dessa regleringar samtidigt tar tid och resurser från företagens verksamhet.

Skatteverket arbetar för att betalningen av våra skatter ska ske på ett så enkelt och effektivt sätt som möjligt. Vi vill därför verka för enkla och tidsenliga regler. Ett sätt att se hur vi lever upp till denna målsättning är att mäta skattebetalarnas fullgörandekostnader, dvs. de resurser skattebetalare lägger ner i form av tid och pengar på att fullgöra sina skyldigheter enligt våra skattelagar. Ju högre fullgörandekostnader, desto ineffektivare kan man säga att skattesystemet och skatteförvaltningen är. Höga fullgörandekostnader kan också bidra till att Skatteverkets vision - viljan att göra rätt för sig - undermineras.

I föreliggande studie har Skatteverket mätt och analyserat företagens fullgörandekostnader för moms. Tanken är att resultaten och analysen av dessa ska vara en utgångspunkt för diskussioner om den börda som åsamkas företagen och på vilka sätt denna börda kan lättas.

Ansvariga för framtagande av rapporten har varit Mats Andersson och Anna Hansson på produktionsavdelningens analysenhet. Katrin Wallberg på analysenheten har deltagit i det förberedande kartläggningsarbetet. Den statistiska delen av undersökningen, postal enkät samt telefonintervjuer, genomfördes under september-oktober 2005 av Kinnmark Information AB och TNS Gallup AB.

Solna i februari 2006

Suzanne Lindblom

# Innehåll

Sammanfattning .....	5
1 Inledning.....	11
2 Teoretisk bakgrund.....	13
2.1 Vad är fullgörandekostnader? .....	13
2.2 Vilka kostnader ska räknas som fullgörandekostnader? .....	14
2.3 Kan fullgörandet vara positivt? .....	16
2.4 Intresset för fullgörandekostnader har ökat med åren.....	17
2.5 Fullgörandekostnader och frivillig medverkan .....	19
2.6 Internationella erfarenheter .....	19
2.7 Studier av fullgörandekostnaderna i Sverige .....	21
3 Undersökningens genomförande.....	25
3.1 Enkätundersökningen .....	25
3.2 Företag som inte ingår i enkäturvalet.....	26
3.3 Kostnader som ingår i mätningen.....	27
3.4 Prissättning av tid .....	27
4 De totala fullgörandekostnaderna.....	29
4.1 Beräkning av fullgörandekostnaderna.....	29
4.2 Hur fördelar sig den interna tiden för momshanteringen? .....	31
4.3 Fullgörandekostnaderna och skatteintäkterna .....	31
5 Fullgörandekostnadernas utveckling sedan 1993.....	33
5.1 1993 års undersökning .....	33
5.1.1 Undersökningens genomförande.....	33
5.1.2 Skillnader mellan de två undersökningarna .....	34
5.1.3 Fullgörandekostnaderna 1993 och 2005 .....	34
5.2 Viktiga faktorer bakom förändringen av den totala fullgörandekostnaden.....	35
5.2.1 Förändringen av momsreglerna.....	36
5.2.2 Datastöd hos företagen .....	39
5.2.3 Näringsstrukturen .....	40
5.3 Sammanfattning och slutsatser av jämförelsen .....	45
6 Faktorer som påverkar fullgörandekostnaderna .....	49
6.1 Företagsstorleken .....	49
6.2 Bransch.....	49
6.3 Deklarationssätt.....	51
6.4 Datoriserade ekonomisystem .....	54
7 Betydelsen av antalet momsskattesatser på fullgörandekostnadernas storlek .....	57
8 Momsens inverkan på likviditeten .....	63
8.1 Tidsglapp mellan beskattnings- och betalningsperiod .....	63
8.1.1 Företag som redovisar momsen i skattedeklarationen .....	64
8.1.2 Företag som redovisar momsen i inkomstdeklarationen.....	65
8.1.3 Total ränteffekt.....	65
8.2 Företagens kundkrediter.....	66
9 Omsättningsgräns - effekter på fullgörandekostnader och skatteintäkter .....	71
10 Slutsatser .....	73

Bilaga 1 Statistiska osäkerheter.....	75
Bilaga 2 Nuteks mätning av företagens administrativa kostnad .....	79
Bilaga 3 Momsens tillkomst och reglernas utveckling .....	81
Bilaga 4 Reglernas utformning, företagens hantering och statistik .....	91
Bilaga 5 Teknisk rapport med enkätformulär .....	117
Bilaga 6 Intervjuade företag .....	127
Tabellförteckning .....	129
Källförteckning.....	131

## Sammanfattning

Att leva upp till kraven i skattelagstiftningen är förenat med kostnader i tid och pengar. Dessa kostnader kallas fullgörandekostnader. I denna rapport presenteras resultaten från en undersökning om företagens fullgörandekostnader för moms som genomfördes under hösten 2005. Det är företagens egna uppgifter som ligger till grund för beräkningarna.

### *De totala fullgörandekostnaderna*

Totalt uppgår fullgörandekostnaderna för momsen till 6,3 miljarder kronor. Företag med 0-4 anställda står för 73 procent av de totala fullgörandekostnaderna vilket motsvarar ca 4,5 miljarder kronor. Fullgörandekostnaderna för företag med fler än 500 anställda uppgår till ca 270 miljoner kronor, eller ca 4 procent av de totala fullgörandekostnaderna.

Fullgörandekostnaderna för momsen motsvarar cirka 3 procent av momsinkomsterna. År 1993 gjordes en liknande undersökning, och man fann att fullgörandekostnaderna då motsvarade 2,5 procent av momsinkomsterna. Mätt på detta sätt har alltså fullgörandekostnader ökat med 0,5 procentenheter eller med 20 procent.

### *Jämförelse med 1993 års undersökning*

De totala fullgörandekostnaderna för momsen uttryckt i kronor har reellt ökat med 1,9 miljarder kronor, eller 40 procent, sedan 1993. Av denna ökning förklaras 1,1 miljarder kronor av en volymförändring, dvs. det finns fler företag år 2005 än det gjorde 1993. Resterande 0,8 miljarder kronor förklaras av ökade kostnader för företagen. Realt har alltså till följd av krångligare regler fullgörandekostnaderna för moms ökat med 17 procent. När det gäller kostnadsökningen så har den helt och hållet drabbat de allra minsta företagen. För företag med 0-4 anställda har kostnaderna ökat med 1,6 miljarder kronor. För alla andra företag har däremot kostnaderna minskat.

### *Orsaker bakom förändringen*

I rapporten studeras närmare tre av de viktigaste faktorerna bakom den förändring av fullgörandekostnaden som skett sedan 1993. Dessa är förändringen av regelverket, utvecklingen av datatekniken och näringsstrukturens förändring. De två första faktorerna har betydelse för det enskilda företaget och förklarar därmed en stor del av ovannämnda kostnadsförändring. Den sista faktorn saknar betydelse ur ett företagsperspektiv men har betydelse för den totala fullgörandekostnaden och därmed för volymförändringen.

### *Kostnadsförändringen – regelverkets och datastödets betydelse*

Regelverket har blivit betydligt mer komplicerat sedan den förra undersökningen 1993. De viktigaste förändringarna är att skattesatsstrukturen förändrats, redovisningsperioderna har blivit fler och kortare samt att Sverige har infört en mängd EG-relaterade bestämmelser. Utvecklingen av de datasystem som finns som hjälpmedel för momshanteringen, dvs. redovisningsprogram med tillhörande hårdvaror, har varit sådan att det för den enskilde användaren egentligen inte blivit särskilt mycket svårare att hantera momsen. Detta trots ett betydligt mer komplicerat regelverk. Enligt programvaruföretagen har den ökade komplexiteten i regelverket i hög grad mötts av

förbättrade dataprogram. Samtidigt har prisutvecklingen för hård- och mjukvaror tillsammans med den ökade datamognaden inneburit att det blivit kostnadseffektivt för allt mindre företag att hantera momsens med teknikens hjälp. Det finns dock alltid en gräns i företagsstorlek för när det inte längre är lönsamt att köpa datorer med tillhörande programvaror eller där tiden och kunskaperna inte räcker till för att lära sig den nya tekniken. För dessa företag har den ökade komplexiteten i högre grad medfört en tyngre momshantering.

Resonemanget kan sammanfattas på följande sätt.

- Regelverket har de senaste 15 åren blivit mer komplicerat
  - Datatekniken har i hög grad kompenserat för den ökade komplexiteten och har relativt sett blivit billigare
  - Det finns en undre gräns i företagsstorlek för när det är lönsamt att använda teknik för momshantering
- ⇒ Fullgörandekostnaderna har ökat för de minsta företagen, medan de har minskat för de större

#### *Volymförändringen – näringsstrukturens förändring*

Sedan 1993 har antalet momsregistrerade företag ökat med cirka 150 000. En naturlig följd av detta är att också fullgörandekostnaderna har ökat. I rapporten har dock ytterligare ett steg tagits för att undersöka hur näringsstrukturen påverkat fullgörandekostnaderna.

Näringsstrukturen har historiskt förändrats på så sätt att allteftersom den livsnödvändiga produktionen av livsmedel och andra basvaror kunnat utföras mer effektivt har resurser frigjorts för produktion av mindre vitala varor och tjänster. I slutet av 1700-talet var en majoritet av befolkningen sysselsatta inom jordbrukssektorn. Allteftersom jordbruket effektiviserades frigjordes resurser för industrin. Under de senaste decennierna har industriproduktionen i sin tur effektiviserats vilket frigjort resurser för tjänsteproduktion. Parallellt med denna utveckling sker inom industrin en utveckling mot renodling av varuproduktionen. Den tjänsteproduktion som tidigare utfördes inom industriföretagen tenderar att alltmer utföras av externa fristående företag, som säljer sina tjänster på marknaden. Produktion som tidigare utfördes inom ett fåtal stora företag sker numera i många små. Eftersom små företag har relativt sett högre fullgörandekostnader än stora innebär utvecklingen att utvecklingstakten för fullgörandekostnaderna kommer att accelerera över tiden.

Resonemanget kan sammanfattas på följande sätt.

- Näringsstrukturen utvecklas mot allt fler mindre företag
  - Fullgörandekostnaderna är relativt sett högst bland de mindre företagen
- ⇒ Den volymmässiga ökningen av fullgörandekostnaderna spås på av strukturomvandlingen

Under förutsättning att näringsstrukturens omvandling är ekonomiskt rationell betyder resultatet ovan att momssystemet i någon mening utgör en broms på den ekonomiska utvecklingen. Detta är värt att diskutera närmare, både ur ett verksamhetsperspektiv och ur samhällsekonomisk synvinkel. Skatteverket är för sitt uppdrag beroende av att skattesystemet är accepterat av skattebetalarna. Om det upplevs som onödigt

betungande försvårar det Skatteverkets uppgift. Samhällsekonomiskt är det viktigt med så få hinder som möjligt i ekonomin. Onödigt höga fullgörandekostnader är inte ett effektivt resursutnyttjande och bör därför så långt det är möjligt reduceras. Resultatet ovan leder till slutsatsen att momssystemet i så hög grad som möjligt bör anpassas efter ekonomins utveckling. Främst bör det handla om att göra det enklare för i första hand de mindre företagen att redovisa moms.

### ***Fullgörandekostnaderna bland olika kategorier skattskyldiga***

Utöver ovanstående jämförelse av fullgörandekostnadernas förändring i ett större perspektiv görs i studien ett antal analyser av olika faktorer påverkan på fullgörandekostnaderna.

#### *Företagsstorlek*

Den enskilt viktigaste förklaringen till fullgörandekostnadernas storlek är företagets storlek. Denna studie bekräftar också vad många tidigare studier visat, nämligen att fullgörandekostnaderna är kraftigt regressiva vilket innebär att de slår hårdare mot små företag än stora. Ett företag med 1-4 anställda har t.ex. drygt 35 gånger så höga fullgörandekostnader per anställd som ett företag med 50-499 anställda.

#### *Differentierade momsskattesatser*

Undersökningen visar att det finns ett tydligt samband mellan företagets kostnader för momshanteringen och antalet momsskattesatser de hanterar. Sambandet kvarstår även när vi konstanthåller för andra faktorer såsom omsättning, antal år företaget bedrivit verksamhet, förekomsten av ett datoriserat ekonomisystem och om företaget sköter momsredovisningen internt eller externt. Kostnaden per företag ökar både mellan en och två och mellan två och minst tre momsskattesatser. T.ex. är skillnaden mellan de företag som har att hantera en momsskattesats och de med minst tre momsskattesatser drygt 8 000 kronor per företag.

Genom att jämföra den genomsnittliga kostnaden för företag med olika många momsskattesatser har vi kunnat uppskatta merkostnaden för att hantera flera momsskattesatser för de företag som ingick i enkätundersökningen till ca 500 miljoner kronor. Denna merkostnad utgör ca 9 procent av de totala fullgörandekostnaderna och 30 procent av fullgörandekostnaderna för företag med mer än en momsskattesats.

#### *Branschvisa skillnader*

I denna studie kan konstateras att fullgörandekostnaderna skiljer sig åt mellan olika branscher. De lägsta fullgörandekostnaderna finns i grupperna fastighetsförvaltning och företagstjänster samt jord- och skogsbruk. Låga kostnader finns även i gruppen offentlig förvaltning, utbildning, hälsovård och andra personliga tjänster. Den sistnämnda gruppen är dock ur momssynpunkt mycket heterogen varför den är svår att uttala sig om. De högsta genomsnittliga fullgörandekostnaderna finns i branscherna handel och kommunikationer, industrin samt byggbranschen.

Vad gäller de tre grupperna med högst kostnader kan konstateras att de alla har att hantera komplicerade momsregler. Industrisektorn står ofta inför transaktioner som rör andra länder, både inom och utom EU. Byggbranschen har speciella regler för a conto-betalningar och när det gäller slutredovisningar av byggprojekt. Branscherna handel och

kommunikationer måste ofta hantera flera olika skattesatser, vilket bl.a. medför ett komplexare redovisningssystem och gränsdragningsproblem.

### *Intern eller extern hjälp*

Enligt undersökningen sköter 50 procent av alla företag momshanteringen helt och hållet internt medan 45 procent av företagen använder extern hjälp. Stora företag sköter i högre utsträckning momshanteringen internt. Jämfört med undersökningen 1993 har antalet företag som anlitar extern hjälp ökat medan antalet företag som helt och hållet sköter momshanteringen internt har sjunkit.

### **Momsen och företagens likviditet**

I studien undersöks även hur momssystemet påverkar företagen ur likviditetssynpunkt.

### *Kompensation i form av kredit*

Under förutsättning att företagen får betalt av sina kunder innan de själva ska betala in momsen och att nettomomsen är positiv, dvs. att den utgående momsen är större än den ingående, så erhåller företagen en skattekredit. Värdet av denna kredit är den ränta som de skulle ha fått betala om de istället hade lånat motsvarande belopp. Denna ränta skulle kunna ses som en kompensation för att företagen agerar som uppbördsmän åt staten.

En något förenklad beräkning av storleken på räntekompensationen visar att räntan för de flesta av de minsta företagen endast täcker en mycket liten del av fullgörandekostnaderna, medan den för många av de största kan vara betydande. För de allra största företagen kan den ibland rentav överstiga kostnaderna. Med andra ord så förstärker räntekompensationen den ovan beskrivna regressiviteten.

### *Momssystemet och företagens kundkrediter*

Momssystemet är avsett att vara anpassat efter de betalningstider som normalt råder i affärlivet. Under senare år har det emellertid förekommit uppgifter om att allt fler företag ställs inför situationen att de får betala in moms innan de själva har fått betalt från kunden. Sådant kan naturligtvis hända alla företag vid enstaka tillfällen, t.ex. om en kund har likviditetsproblem och därför inte har någon möjlighet att betala sina fakturor. Frågan är dock om vissa företag står inför en situation där de regelmässigt får ligga ute med momspengar p.g.a. att viktiga eller mäktiga kunder kräver förlängd kredittid. I undersökningen tillfrågades ett representativt urval företag bl.a. om det någon gång hänt att de fått betala in moms innan de själva fått betalt av kunden. Svaren visar att 40 procent av alla företag någon gång fått betala in moms innan de själva har fått betalt av kunden. För 8 procent av företagen rör det sig om en betydande del av omsättningen samtidigt som orsaken helt eller delvis är att kunden utnyttjar sin maktposition.

### **Slutsatser**

Denna studie visar att företagens fullgörandekostnader för momsen har ökat med ca 1,9 miljarder kronor sedan 1993 och uppgår i dag till närmare 6,3 miljarder kronor. Den kostnadsökning som inte beror på att antalet företag blivit fler har uteslutande drabbat små företag.

De ökade fullgörandekostnaderna beror bl.a. på att regelverket under senare år blivit mer komplicerat. För att möta den ökade komplexiteten har marknaden för datastöd



men även företagen själva förbättrat sina rutiner och program. Detta har också lett till att fullgörandekostnaderna för medelstora och stora företag i de flesta fall sjunkit. I små företag saknas ofta resurser att investera i förbättrade rutiner och program vilket delvis förklarar varför deras kostnader istället har ökat.

För samhället är dessa fullgörandekostnader inget annat än dödviktskostnader för att driva momssystemet. Resurser som skulle kunna användas på ett ekonomiskt mer rationellt sätt. Höga fullgörandekostnader kan dessutom bidra till att företagens tilltro tillskattesystemet ifrågasätts vilket gör det svårare för Skatteverket att fullgöra sitt uppdrag.

Åtgärder för att minska fullgörandekostnaderna måste handla om en kombination av skattepolitiska (regelförenklingar) och skatteadministrativa åtgärder. Avsikten i denna rapport är inte att rekommendera några konkreta åtgärder, utan att peka på områden där förändringar är möjliga.

När det gäller regelförenklingar så kan de indelas i två kategorier. Den första är rena förenklingar av regelverket som innebär att själva hanteringen blir lättare för företagen. Den andra är inskränkningar av det område som omfattas av regelverket, t.ex. antalet företag som omfattas av skatteplikt.

En enhetlig momsskattesats skulle medföra en minskning av fullgörandekostnaderna med cirka en halv miljard kronor. En omsättningsgräns på 90 000 kronor skulle minska antalet momspliktiga företag och därmed fullgörandekostnaderna med uppskattningsvis 280 miljoner kronor. Tillsammans skulle dessa två förändringar minska de totala fullgörandekostnaderna med ca 12 procent. Regeringen har ett mål att minska företagens fullgörandekostnader på skatteområdet med 20 procent t.o.m. år 2010. Med dessa tämligen omfattande förändringar skulle målet uppnås till hälften. En reflektion är att målet är väldigt högt ställt. För att målet ska uppnås är frågan om det inte måste till ännu radikalare grepp.



# 1 Inledning

Skatteverkets uppdrag är att ta in de skatter som beslutats i demokratisk ordning. För att detta uppdrag ska kunna utföras på ett rimligt sätt fordras att skattesystemet är allmänt accepterat hos skattebetalarna. En viktig förutsättning för acceptansen hos skattebetalarna är att skattereglerna är lätta att förstå och tillämpa. Bland annat ska skatterna kunna redovisas och betalas på ett så enkelt vis som möjligt. Ett sätt att mäta en skatts lättillämplighet är att uppskatta hur mycket det kostar skattebetalarna i tid och pengar att uppfylla de lagar och regler som är förbundna med skatten. Denna kostnad benämns fullgörandekostnad och är ämnet för denna rapport. Närmare bestämt är det företagets kostnader för att fullgöra sina skyldigheter enligt mervärdesskattelagen som behandlas.

Mervärdesskatten, eller momsen, är en indirekt skatt. Detta innebär i korthet, och något förenklat, att den belastar slutkonsumenten men tas ut, redovisas och betalas in av producenten eller säljaren. Annorlunda uttryckt så är skatteobjektet och skattesubjektet inte samma person.<sup>1</sup> Eftersom företagen administrerar en skatt som inte belastar dem själva agerar de som uppbördsmän åt staten, vilket inte gör det mindre viktigt att denna hantering är så lätt som möjligt.

Vid sidan av regeringens ambitioner att generellt minska den administrativa bördan för företag strävar Skatteverket efter förenkling av skatteregler och administrativa rutiner. För att bedöma utvecklingen från den skattskyldiges perspektiv har Skatteverket valt att följa företagets faktiska fullgörandekostnader avseende momsen. Den första undersökningen som mätte dessa kostnader genomförde Skatteverket 1993, i samband med utvärderingen av skattereformen.<sup>2</sup> Under hösten 2005 har en jämförbar undersökning genomförts, vars resultat redovisas i denna rapport.

Målet med undersökningen är att beräkna totalkostnaden för företagen för att uppfylla momslagens krav, att beräkna förändringen av denna kostnad sedan den förra undersökningen samt att hitta områden som är särskilt betungande för företagen. Syftet är att få en utgångspunkt för diskussionerna om storleken på den börda som åsamkas företagen samt om, och i så fall hur, denna börda kan lättas.

Nutek genomförde under 2004 på regeringens uppdrag en mätning av företagets kostnader för att redovisa moms. Frågan är då varför Skatteverket väljer att genomföra ytterligare en undersökning? Det finns flera svar på detta. Det viktigaste är att Skatteverket velat ta fram ett material som är jämförbart med den undersökning som genomfördes 1993. Därutöver kan sägas att de två undersökningarna ska ses som komplement till varandra. Metoderna och perspektiven i respektive undersökning skiljer sig åt i flera väsentliga avseenden. I korthet kan dessa olikheter sammanfattas i att Skatteverkets undersökning intar ett makroperspektiv, som strävar efter att ge en

---

<sup>1</sup> I teorin ska momsen övervältras från producent och säljare till konsument. I verkligheten kan dock producenter och säljare belastas av momsen i varierande grad. Hur stor del som övervältras beror på priskänsligheten på olika marknader.

<sup>2</sup> Malmer, Håkan, Persson, Annika & Tengblad, Åke: *Århundradets skattereform. Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk. Uppföljning av skattereformen 1990-91, 1994.*

totalbild över vilka samhällsekonomiska resurser som tas i anspråk för momshanteringen, medan Nuteks undersökning har ett snävare mikroperspektiv, som mer visar enskilda lagreglers kostnader för företagen.

Rapporten är uppbyggd på följande sätt. I det första avsnittet redovisas allmänt teorin bakom fullgörandekostnadsbegreppet och en genomgång av studier som tidigare gjorts på området. Därefter redovisas resultaten från den nu aktuella studien på en totalnivå. I avsnittet därefter redovisas jämförelsen med 1993 års studie. I de avsnitt som därefter följer redovisas hur fullgörandekostnaderna skiljer sig åt mellan olika kategorier företag. I det sista avsnittet i huvudrapporten redovisas hur momssystemet påverkar olika företag likviditetsmässigt. I bilaga 2 finns en mera utförlig jämförelse mellan Skatteverkets och Nuteks respektive undersökningar.

## 2 Teoretisk bakgrund

Fullgörandekostnader har under de senaste decennierna fått allt större uppmärksamhet bland statsförvaltningar, skatteadministrationer och även inom den akademiska världen. Det senare innebär att fullgörandekostnaderna blivit föremål för en omfattande teoribildning. I detta avsnitt redogörs översiktligt för den teoretiska bakgrunden till fullgörandekostnadsmätningarna.

### 2.1 Vad är fullgörandekostnader?

Alla skattesystem ger upphov till kostnader utöver den skatt som betalas in av individer och företag. I ekonomisk teori talar man mest om skatternas snedvridande effekter och de effektivitetsförluster som skatter ger upphov till i form av störningar av marknadens prismekanismer. Men skattesystemet ger också upphov till administrativa kostnader, dvs. skatteförvaltningens kostnader för att administrera skattesystemet, och fullgörandekostnader bestående av individers och företags kostnader för att redovisa och betala in skatten. Sammantaget utgör fullgörandekostnaderna och administrationskostnaderna skattesystemets driftskostnader.

Den kanske vanligaste beskrivningen av fullgörandekostnader hittar vi hos Cedric Sanford som definierar fullgörandekostnader som de kostnader som uppstår i samband med att skattebetalarna fullgör sina skyldigheter enligt gällande skattelagstiftning och skatteadministrativa rutiner. Det handlar om kostnader utöver den fastställda skatten och utöver de kostnader som uppstår p.g.a. skattens snedvridande effekter.<sup>3</sup>

För skattebetalarna består fullgörandekostnaderna i kostnader för att ta reda på vilka regler som gäller, tiden det tar att fylla i aktuella skattedeklarationer och ta reda på, organisera och spara den information som behövs för att kunna fylla i deklARATIONERNA, eventuell ersättning till skatterådgivare, oförutsedda utgifter, t.ex. resekostnader för att besöka en skattejurist eller skattemyndighet, samt, mer svårsmätbara, psykologiska kostnader som kan uppstå hos vissa skattebetalare på grund av oro och stress i samband med deklarerandet. Utöver detta kan fullgörandekostnader uppkomma vid Skatteverkets förfrågningar eller kontroller.

Fullgörandekostnadernas delar brukar klassificeras på lite olika sätt. Nedan följer en kort redogörelse av de vanligaste indelningarna.

#### *Reguljära och temporära fullgörandekostnader*

Reguljära kostnader är kostnader som följer av ett oförändrat skattessystem, medan de temporära är sådana som uppkommer vid förändringar i systemet. Temporära kostnader uppstår också för nystartade företag och för företag som lägger om verksamheten.

Ytterligare en kostnad som kan karaktäriseras som en temporär kostnad är kostnader i samband med revisioner och andra skatteutredningar.

#### *Valfria och tvingande kostnader*

Tvingande kostnaderna är kostnader som inte kan undvikas om de legala kraven ska uppfyllas. Valfria kostnader är kostnader därutöver, t.ex. kostnader för skatteplanering.

---

<sup>3</sup> Sanford, C.T., M.R. Godwin and P.J.W. Hardwick, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, Bath, 1989.

Ett exempel är kostnader i samband med frivillig skattskyldighet för verksamhetslokaler som i teorin är valfri. I praktiken är det möjligen ett marknadskrav att vara skattskyldig. En utförligare diskussion om valfria och tvingande kostnader följer i avsnitt 2.2 under skatteplanering och skatteundandragande.

### ***Interna och externa kostnader***

Interna kostnader är kostnader för anställdas arbete med skattefrågor, t.ex. att sköta bokföringen, fylla i deklARATIONER och sköta kontakten med skattemyndigheten etc. Externa kostnader är kostnader för utomstående rådgivare såsom revisorer, advokater och andra skatterådgivare.

### ***Beräknings och planeringskostnader***

Beräkningskostnader eller ”rena” fullgörandekostnader hänför sig till rutinartade och löpande uppgifter som inte går att undvika. Planeringskostnader eller rådgivningskostnader som de också kallas ibland hänför sig till invändningar, förfrågningar och överklaganden i olika skattefrågor.

## **2.2 Vilka kostnader ska räknas som fullgörandekostnader?**

### ***Bokföringskostnader***

Även om det är relativt enkelt att definiera fullgörandekostnader i teorin finns det flera områden där det i praktiken kan vara svårt att avgöra om en kostnad ska klassas som en fullgörandekostnad eller inte. Ett sådant område är gränsen mellan fullgörandekostnader och företagens kostnader för bokföring. Sanford illustrerar detta problem genom att beskriva en situation utan några skatter där ett företag A har ett stort behov av en detaljerad bokföring medan ett annat företag B i princip inte har någon bokföring alls. Om det i denna situation införs moms på varor och tjänster kommer inte fullgörandekostnaderna för företag A att öka nämnvärt. Fullgörandekostnaderna för företag B skulle däremot öka markant eftersom de bl.a. skulle behöva införa ett helt nytt bokföringssystem för att tillfredsställa skattemyndigheterna.<sup>4</sup> Detta exempel är extremt, men det finns många situationer däremellan. Många små företag hade varit nöjda med en mindre sofistikerad bokföring om det inte varit för skattelagstiftningen, varför en stor del av deras bokföringskostnader bör klassas som fullgörandekostnader. För de flesta större företag är situationen den omvända. Eftersom fullgörandekostnaderna kan skilja sig så pass mycket åt mellan olika företag måste det till sist vara upp till den enskilde företagaren att avgöra vilka kostnader som är att betrakta som fullgörandekostnader.

Ett krav i skattelagstiftningen kan ofta vara ett krav även enligt någon annan lagstiftning, t.ex. bokföringslagen. Frågan är då om fullgörandekostnaden är hänförlig till skattelagstiftningen eller till den andra lagstiftningen. Egentligen är detta en mycket teoretisk fråga, eftersom kostnaden för företaget finns där oavsett till vilken lagstiftning man hänför den. För det fallet att man mäter fullgörandekostnaderna för båda lagstiftningarna samtidigt bör man dock tänka på att inte räkna med kostnaden mer än gång. Dessutom ska man givetvis vara medveten om att kostnaden inte försvinner för att man ändrar enbart i skattelagstiftningen.

---

<sup>4</sup> Sanford (Ed.) *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, 1995.

### ***En skatt och flera skatter***

Det kan vara svårt att mäta fullgörandekostnaden för en enskild skatt i ett företag som betalar flera skatter. Även om alla skatter var för sig kräver en avsevärd nivå av bokföring, behöver inte den totala fullgörandekostnaden med nödvändighet minska för att en enskild skatt försvinner. De flesta bokföringsrutiner kommer fortfarande att behövas för att betala kvarvarande skatter. Den extra fullgörandekostnad som en enskild skatt medför blir därför lätt undervärderad.

### ***Indirekta kostnader***

Ytterligare en svår gränsdragning är behandlingen av indirekta kostnader. Indirekta kostnader som är hänförliga till hanteringen av skattefrågor bör teoretiskt räknas med i fullgörandekostnaderna. I praktiken kan dock detta vara svårt. På ett större företag med en egen skatteavdelning är det ganska tydligt att vissa indirekta kostnader som t.ex. kostnader för hyra och uppvärmning ska räknas med i fullgörandekostnaderna, medan det i ett mindre företag kan vara svårare att beräkna dessa kostnader. I många fullgörandekostnadsstudier har man därför specifikt angett vilka kostnader man mäter. Sanford noterar dock att fullgörandekostnaderna kommer att undervärderas för det fall att man endast frågar efter de direkta kostnaderna.<sup>5</sup>

### ***Skatteplanering och skatteundandragande***

En fråga som debatterats är huruvida kostnader för skatteplanering och skatteundandragande ska klassas som fullgörandekostnader. I diskussionerna görs ofta en distinktion mellan valfria och tvingande kostnader. Enligt denna uppdelning är tvingande kostnader de kostnader som inte kan undvikas om lagens krav ska uppfyllas, medan valfria kostnader är kostnader därutöver, t.ex. kostnader för skatteplanering. Sanford (1995) är tveksam till denna uppdelning och menar att ett skattesystem kan erbjuda många skattelättnader i form av avdrag och skattesubventioner som de flesta normala skattebetalare eventuellt kan använda sig av. Detta ger upphov till kostnader som rimligen bör inkluderas i fullgörandekostnaderna. Å andra sidan ägnar vissa skattebetalare mycket tid åt att försöka kringgå gällande skattelagstiftning för att medvetet minska skatten genom transaktioner som inte har någon annan relevans för verksamheten. I dessa fall är det mer tveksamt om kostnaderna för dessa transaktioner ska ingå i fullgörandekostnaderna. I strikt bemärkelse skulle dock inte kostnaderna finnas om skatten inte fanns.

### ***Psykologiska kostnader***

Det finns ingen vedertagen definition av psykologiska kostnader men man brukar tala om den stress, oro och frustration som skattebetalare kan uppleva i samband med fullgörandet av komplicerade skatteregler. Psykologiska kostnader är svåra att mäta och det finns få empiriska studier på området. I Sverige gjordes ett försök att uppskatta den psykologiska kostnaden för enskildas arbete med den egna deklARATIONEN genom att be de intervjuade att själv sätta värde på sitt deklARATIONSARBETE som om de kunde ta betalt för det.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Sanford (1995)

<sup>6</sup> Malmer, Håkan, Persson, Annika & Tengblad, Åke: *Århundradets skattereform. Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk. Uppföljning av skattereformen 1990-91, 1994.*

### 2.3 Kan fullgörandet vara positivt?

Skattskyldigheten anses i vissa fall kunna medföra återkommande vinster, framförallt för företag, i form av ett bättre underlag för beslutsfattande. Dessa vinster uppstår i samband med att företaget är tvunget att ha ordning på räkenskaperna för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt skattelagstiftningen.

De eventuella vinster som fullgörandet av skattelagstiftningen kan medföra är oftast väldigt svåra att kvantifiera och är normalt uteslutna ur fullgörandekostnadsstudier. De vinster som eventuellt uppstår ser också olika ut beroende på vilken typ av företag det är fråga om. En studie från Australien visar t.ex. att små företag i mindre utsträckning än stora ser ett mervärde i det uppgiftslämnade som skattelagstiftningen medför.<sup>7</sup>

I samma studie ställde man även frågan hur man ska kunna särskilja och värdera ett företags eget behov av bokföring och uppgiftskraven i skattelagstiftningen. Ska det faktum att ett företag, oavsett kraven i skattelagstiftningen, behöver viss bokföring, eller kan dra vissa andra fördelar av skattelagstiftningen påverka, dvs. kunna ”kvittas”, mot företagets fullgörandekostnader? I ovan nämnda studie räknade man t.ex. fram både en bruttokostnad och en nettokostnad där bruttokostnaden utgjorde den totala fullgörandekostnaden (för samhället) medan nettokostnaden (för företaget) definierades som de totala fullgörandekostnaderna minus eventuella vinster som skattesystemet medför.

I detta sammanhang kan även nämnas en studie från England som visar att skattesystemet medför stora penningströmmar både i den privata sektorn och mellan den privata och offentliga sektorn. Totalt sett var dessa betalningsströmmar i form av krediter en inte oväsentlig kompensation för de totala fullgörandekostnaderna. De positiva effekterna fördelade sig dock väldigt ojämnt mellan olika företag. När man drog av värdet av det ökade penningflödet från fullgörandekostnaderna visade det sig att många stora företag totalt sett drog fördel av systemet. För små företag var det dock tvärtom, fullgörandekostnaderna var fortfarande höga, och i vissa fall förstärkte penningflödet regressiviteten i systemet.<sup>8</sup>

Studien ovan pekar dock på den viktiga skillnaden mellan fullgörandekostnader och de vinster ett ökat penningflöde medför. Penningflöden omfördelar pengar mellan konsumenter, företag och stat medan fullgörandekostnader är dödviktskostnader för att driva systemet. Att identifiera dessa penningflöden är viktigt för att se hur skattesystemets för- och nackdelar slår mot olika företag, men de förändrar dock inte den totala kostnaden för att upprätthålla systemet.

De eventuella fördelar skattesystemet kan medföra för företagen kan bidra till att företag i övrigt är lojala mot skattesystemet och accepterar fullgörandekostnaderna. För Sveriges del kan nämnas att företagen vid momsens införande hade två månader på sig att redovisa momsen vilket gav dem en viss kredit och ökade deras penningflöde.<sup>9</sup> Syftet med den relativt långa redovisningsperioden var att kompensera företagen för att

---

<sup>7</sup> Evans C., Ritchie K., Tran-Nam B. and Walpole M., *A Report into the Incremental Costs of Taxpayer Compliance*, Australian Government Publishing Service, Canberra 1996.

<sup>8</sup> Sanford (Ed.): *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, 1995 (kap. 4: *The Compliance Costs of the United Kingdom Tax System* av Michael Godwin.)

<sup>9</sup> Innan momsens införande, dvs. på den tiden vi hade en omsättningsskatt, fick företagen till och med en ekonomisk ersättning för att de skötte uppböden.



de skötte uppbörderna av moms. I samband med skattekontots införande 1996 kortades redovisningsperioden från två till en månad. Samtidigt förkortades betalningsfristen betydligt och momsens fördelar har därmed minskat. (För en utförligare diskussion av detta ämne se kapitel 8.)

## **2.4 Intresset för fullgörandekostnader har ökat med åren**

Även om fullgörandekostnader är ett relativt nytt begrepp är idéerna bakom terminologin långt ifrån nya. Det påpekas ofta att redan Adam Smith, grundaren av politisk ekonomi, hade fokus på skattesystemets driftskostnader. Av hans fyra grundregler för ett skattesystem; rättvisa, förutsägbarhet, enkelhet och effektivitet handlar två, förutsägbarhet och enkelhet, uteslutande om fullgörandekostnader. Även regeln om effektivitet som går ut på att ”varje skatt bör vara konstruerad på ett sådant sätt att den tar så lite som möjligt från medborgarnas fickor utöver vad den ger i skatteintäkter till staten” handlar om fullgörandekostnader, men även om administrationskostnader.<sup>10</sup>

Trots att fullgörandekostnadernas betydelse, åtminstone i den akademiska världen, varit kända länge har dock de flesta ekonomer valt att fokusera på den första regeln, rättvisa. Huvudfrågan i ekonomisk forskning har varit sysselsatt med att försöka beskriva skatternas snedvridande effekter på företags och individers val.

Det första försöket att mäta fullgörandekostnaderna genomfördes 1935 av Haig. Det var dock inte förrän i mitten på sjuttioalet som begreppet började användas av en bredare krets och mer omfattande studier av fullgörandekostnader började genomföras. Sedan dess har dock intresset, både i forskarvärlden och bland politiker, tilltagit avsevärt. Resultaten från de tidiga studierna väckte politikernas intresse vilket i sin tur har lett till ytterligare forskning. I dag är fullgörandekostnader en naturlig del i de skattepolitiska diskussionerna och i många länder finns det uttalade mål att fullgörandekostnaderna ska minska med en viss storlek.

Tack vare den relativt omfattande forskning som genomförts på senare år vet vi i dag att fullgörandekostnader tar i anspråk stora ekonomiska resurser. T.ex. visar samtliga studier på området att fullgörandekostnaderna är mångfaldigt högre än offentliga myndigheters administrativa kostnader. Vi vet också att fullgörandekostnader ofta är godtyckliga och har negativa fördelningseffekter, framförallt för företag. Alla jämförelser av fullgörandekostnader med avseende på företagsstorlek visar att fullgörandekostnader är regressiva och slår förhållandevis hårdare mot små företag än stora företag och hårdare mot egenföretagare än anställda. Höga fullgörandekostnader skapar ofta en negativ attityd hos skattebetalarna vilket kan antas negativt påverka viljan att betala skatt.

Omständigheterna ovan visar på vikten av fortsatta studier och politiska åtgärder inom fullgörandekostnadsområdet. För att helt förstå det stora intresse för fullgörandekostnader som uppstått under de senaste tjugo till trettio åren måste man dock söka ytterligare förklaringar. Sanford pekar på hur datoriseringen har gjort det lättare att genomföra omfattande enkätundersökningar och analysera resultaten. Detta har i sin tur lett till en större tilltro till resultaten och ett ökat intresse från makthavare.

---

<sup>10</sup> Smith, 1776, Bok 5, Kapitel 2, Del 2, i Sanford (1995).

Han menar också att införandet av moms i ett flertal länder, bl.a. England, har lett till ett ökat intresse för fullgörandekostnader, både hos företagarna själva och hos makthavarna. Momsen är en transaktionsbaserad skatt och har med nödvändighet höga fullgörandekostnader. Många gånger har en introduktion av moms följts av högljudda kampanjer av småföretagens intresseorganisationer där momsens fullgörandekostnader många gånger överdrivits. Detta har i sin tur lett makthavare att själva initiera studier på området.<sup>11</sup>

En annan omständighet bakom det ökade intresset för fullgörandekostnader är den nya företagskultur som ökade i inflytande under 80-talet. Tron på framförallt de små företagens och egenföretagarnas förmåga att skapa tillväxt och arbetstillfällen växte samtidigt som fullgörandekostnaderna för just dessa företag visade sig vara förhållandevis höga. Mot bakgrund av denna utveckling har många länder satsat på avregleringar och andra åtgärdsprogram, med inriktning på små företag. Samtidigt som många regeringar är sysselsatta med att försöka minska fullgörandekostnaderna är det ett faktum att skattesystemen i många länder har blivit mer komplexa och omfattande under senare år. Reglerna har blivit fler och allt fler omfattas av dem. Sedan 60-talet har BNP ökat i alla OECD länder och med detta ett ökat skattetryck. Detta har troligen ökat fullgörandekostnaderna då skattebaserna ökat och nya skatter har införts. Andra orsaker till att skattesystemen blivit mer komplexa är olika försök att hindra skatteflykt och skatteundandragande, med mer omfattande och komplexa regler som följd. En högre levnadsstandard har också ökat fullgörandekostnaderna då många människor har inkomster från fler håll i dag. En annan viktig förklaring till varför fullgörandekostnader har fått en ökad betydelse är deras koppling till den frivilliga medverkan (mer om detta under 2.5). I vissa fall har försök att minska administrationskostnaderna, för att minska statens utgifter, lett till en ökning av fullgörandekostnaderna istället. Det ökade intresset för fullgörandekostnader visade sig också i 1989 års IFA-kongress (International Fiscal Association) som ägnades åt ämnet fullgörandekostnader. På kongressen beslutade man att uppmana världens regeringar att ägna frågan ökad uppmärksamhet.<sup>12</sup>

Den ökade medvetenheten om fullgörandekostnadernas betydelse har i vissa länder lett till årliga mätningar av fullgörandekostnaderna som ett led i en resultatuppföljning. Man bör dock behandla dessa mätningar med viss försiktighet eftersom felmarginalen kan vara större än eventuella förändringar i skattesystemet. Däremot har mätningar av fullgörandekostnaderna före och efter mer genomgripande skattereformer kunnat ge mer pålitliga resultat.

En annan trend på senare år är att undersöka hur förändringar i lagstiftningen påverkar ett specifikt område istället för att mäta de totala fullgörandekostnaderna. I England gör man t.ex. obligatoriska fullgörandekostnadsanalyser när man inför en ny lagstiftning som kan påverka företagen. Dessa analyser fokuserar på den ytterligare börda som en viss lagregel medför. Även i Australien har man ett liknande förfarande där man i detalj redogör för konsekvenserna av en ny skatt eller förändring i skattelagstiftningen.<sup>13</sup> I Sverige genomför Nutek mätningar av fullgörandekostnaderna på en rad olika områden

---

<sup>11</sup> Sanford (1995)

<sup>12</sup> *cashier de droit fiscal international*, vol. LXXIVb, Kluwer, The Netherlands, 1989.

<sup>13</sup> I England kallas analyserna Compliance Costs Assessments (CCAs) och i Australien Tax Impact Statements (TIS).

enligt en speciell metod utvecklad i Holland. Tanken är att mätningar ska uppdateras kontinuerligt för att följa fullgörandekostnadernas utveckling.

## **2.5 Fullgörandekostnader och frivillig medverkan**

Som redan nämnts är några av de viktigaste principerna för ett skattesystem effektivitet, rättvisa och enkelhet. Uttryckt på ett annat sätt betyder dessa principer att skattesystemet i så liten grad som möjligt ska påverka våra beteenden, att skatterna ska fördelas på ett rättvist sätt mellan olika kategorier av skattebetalare samt att det ska vara enkelt att förstå och fullgöra sina skyldigheter. Ibland brukar man lägga till en fjärde princip, förutsägbarhet, som går ut på att individer och företag ska kunna räkna med att de lagar och regler som gäller när de fattar sina beslut inte plötsligt ska ändras.

Dessa principer kan komma i konflikt med varandra och många gånger är det enkelheten som får stryka på foten i strävandena att uppnå ett så rättvist skattesystem som möjligt. Om det då blir så resurskrävande att följa reglerna att många istället struntar i dem blir slutresultatet en ökad orättvisa, dvs. motsatt effekt.

De traditionella teorierna om optimala skattesystem har tenderat att ignorera rättvise- och effektivitetseffekter som uppstår p.g.a. fullgörandekostnaderna och kostnaderna för att upprätthålla ett skattesystem. Det finns dock ett ökande intresse för effekterna av fullgörandekostnaderna på skattesystemets struktur och dess rättvise- och effektivitetskonsekvenser. Empiriska studier som undersöker sambandet mellan fullgörandekostnader och frivillig medverkan skulle vara ett viktigt bidrag på området.<sup>14</sup>

## **2.6 Internationella erfarenheter**

### ***Faktorer som påverkar fullgörandekostnaderna***

Fullgörandekostnadernas storlek bestäms av en rad olika faktorer, där skattesystemets komplexitet och skatteadministrativa krav har en avgörande betydelse. Rent generellt kan man säga att ju komplexare ett skattesystem är desto högre är fullgörandekostnaderna. Likaså kan en effektiv och serviceinriktad skatteadministration sänka fullgörandekostnaderna. Skatteadministrationens betydelse för fullgörandekostnaderna är särskilt tydlig i vissa utvecklingsländer där ineffektiva och korrupta skatteadministrationer skapar skyhöga fullgörandekostnader för företagen, ofta med en stor inofficiell sektor som följd. Det finns givetvis även rent individuella skäl bakom fullgörandekostnadernas storlek. Vissa företag är t.ex. bättre på att organisera sin bokföring och redovisning än andra vilket sänker deras fullgörandekostnader.

Sedan mitten på sjuttioalet, då intresset för fullgörandekostnader började sprida sig till en bredare krets, har fullgörandekostnaderna studerats på många håll i världen. Syftet med studierna har bl.a. varit att försöka förklara vilka faktorer som påverkar fullgörandekostnadernas storlek.

Den enskilt viktigaste förklaringen till fullgörandekostnadernas storlek i kronor är företagets storlek. Dessutom är fullgörandekostnaderna kraftigt regressiva vilket

---

<sup>14</sup> Evans m.fl. (red.): *Tax Compliance Costs: A Festschrift for Cederic Sandford*, 2001 (kap 2: *Linkages between tax compliance costs and taxpayer compliance research* av John Hasseldine.)

innebär att de relativt sett drabbar små företag hårdare än stora. I relation till omsättningen sjunker fullgörandekostnaderna med ökad omsättning. I en studie från Nederländerna var företagens fullgörandekostnad per anställd trettio gånger högre för små företag än för stora företag<sup>15</sup>. I en annan studie från England hade de små företagen kostnader som var 30-40 procent högre än för de största företagen.<sup>16</sup> Den stora skillnaden mellan stora och små företag kan delvis förklaras av att fullgörandet är förknippat med vissa fasta kostnader som förlorar i betydelse i takt med att företaget växer. Det har också visat sig att det finns en inlärningseffekt hos företag vilket innebär att nystartade företag generellt sett har högre fullgörandekostnader än företag som varit verksamma en längre tid.

Flera studier har också visat att fullgörandekostnaderna skiljer sig åt mellan företag i olika branscher. I en studie från USA som mätte företagens inkomstskatt hade t.ex. företag sysselsatta inom gruv-, olje- och gasindustrin högre fullgörandekostnader än andra, medan företag inom parti- och detaljhandeln hade lägre fullgörandekostnader.<sup>17</sup> I en studie från England skiljde sig fullgörandekostnaderna för moms också åt mellan olika branscher. I detta fall syntes skillnaderna i första hand bero på skillnader i antalet skattesatser. Vid tiden för undersökningen fanns det två olika skattesatser i England och det var uppenbart att företag med två skattesatser hade högre fullgörandekostnader.<sup>18</sup> I en annan studie från Holland visade sig skillnaderna i första hand bero på att storleken på snittföretagen i de olika branscherna skiljde sig åt.<sup>19</sup>

På samma sätt som olika krav från lagstiftaren och skatteförvaltningen kan ge upphov till skillnader i fullgörandekostnader mellan olika branscher kan kostnaderna variera mellan olika företagsformer. Det är således inte branschen eller företagsformen i sig som avgör fullgörandekostnadernas storlek utan de krav som lagstiftaren och skatteadministrationen ställer på företaget.

Som tidigare nämnts har företagens fullgörandekostnader även en koppling till skatteförvaltningens administrationskostnader. Ofta går administrationskostnader och fullgörandekostnader åt samma håll, dvs. en förenkling i skattelagstiftningen leder för det mesta till en minskning av båda kostnaderna. Så är dock inte alltid fallet. Skatteadministrationen kan, för att minska sina egna kostnader, lägga över vissa kostnader på företagen. Ett exempel är att man ökar antalet obligatoriska uppgifter från företagen för att minska kostnaderna för kontroll. Detta kan givetvis vara befogat i vissa fall.<sup>20</sup> Med tanke på fullgörandekostnadernas negativa effekter måste dock skatteadministrationen ibland överväga att ta på sig en viss kostnad för att sänka

---

<sup>15</sup> Allers, Maarten: *Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands*, 1994.

<sup>16</sup> Sanford (Ed.): *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, 1995 (kap. 4: *The Compliance Costs of the United Kingdom Tax System* av Michael Godwin.)

<sup>17</sup> Sanford (Ed.): *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, 1995 (kap. 7: *Recent Tax Compliance Research in the United States* av Marsha Blumenthal och Joel Slemrod.)

<sup>18</sup> Sanford (Ed.): *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, 1995 (kap. 4: *The Compliance Costs of the United Kingdom Tax System* av Michael Godwin.)

<sup>19</sup> Sanford (Ed.): *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, 1995 (kap. 8: *The Compliance Costs of the United Kingdom Tax System* av Michael Godwin.)

<sup>20</sup> Ytterligare en dimension är fördelningen av fullgörandekostnader mellan olika kategorier skattebetalare. T.ex. kan en ökad fullgörandekostnad för företag resultera i en lägre fullgörandekostnad för många anställda så att samhällskostnaden totalt sett blir lägre.

fullgörandekostnaderna. Det kan dock vara lättare att föra över kostnaderna på företagen eftersom deras kostnader är mindre synliga och svårare att mäta.

### ***Fullgörandekostnadernas storlek***

En av de mest omfattande fullgörandekostnadsundersökningarna genomfördes i England i slutet på 80-talet under ledning av Cedric Sanford.<sup>21</sup> Genom att analysera resultaten från flera olika studier kunde han göra en totalsammanställning av skattesystemets samtliga fullgörandekostnader för beskattningsåret 1986-87. Enligt hans beräkningar uppgick den totala fullgörandekostnaden för skattesystemet till närmare 4 procent av samtliga skatteintäkter, motsvarande ca 1,5 procent av BNP. Inkomstskatten och momsens hade de högsta fullgörandekostnaderna i förhållande till skatteintäkterna.

Även i Australien genomfördes under senare delen av 80-talet en omfattande fullgörandekostnadsundersökning. Den visade att fullgörandekostnaderna för de största skatterna i Australien uppgick till närmare 12 procent av skatteintäkterna, eller ca 2,1 procent av BNP för inkomståret 1990-1991. Inkomstskatterna stod för den största delen av fullgörandekostnaderna, och det var framförallt kostnaderna för företagets inkomstskatt som var mycket höga i förhållande till intäkterna. Fullgörandekostnaderna för omsättningsskatten däremot utgjorde endast 2,2 procent av de totala fullgörandekostnaderna.

I Nya Zeeland uppgick fullgörandekostnaderna för de största skatterna till ca 2,5 procent av BNP i en mätning som genomfördes 1990-1991. Även här var fullgörandekostnaderna för företagets inkomstskatt relativt sett väldigt höga.

I ytterligare en annan studie från 1989 visade det sig att de totala fullgörandekostnaderna i Holland uppgick till ca 4 procent av totala skatteintäkter, eller ca 1,5 procent av BNP. Fullgörandekostnaderna för momsens utgjorde 29 procent av de totala fullgörandekostnaderna.

Det är svårt att jämföra fullgörandekostnader mellan länder. Skattesystemens struktur och skatteadministrationernas organisering ser olika ut i olika länder. Dessutom skiljer sig ofta mätmetoderna åt och likaså definitionen av fullgörandekostnader. Även om många invändningar kan resas mot sådana jämförelser kan de ändå ge en grov uppskattning av ett skattesystems relativa komplexitet eller skatteadministrationens effektivitet, speciellt när det gäller jämförelser av de totala fullgörandekostnaderna. Vi kan t.ex. konstatera att de totala fullgörandekostnaderna i samtliga ovan refererade studier är relativt lika och rör sig mellan 1,5-2,5 procent av BNP. Detta är inte så konstigt eftersom samtliga länder är industriländer med tämligen väl utvecklade skattesystem och skatteadministrationer. Dessutom var samtliga studier genomförda med relativt likartade mätmetoder. Att jämföra fullgörandekostnaderna för enskilda skatter kan dock vara betydligt knepigare.<sup>22</sup>

## **2.7 Studier av fullgörandekostnaderna i Sverige**

Även i Sverige har det gjorts en del studier av fullgörandekostnaderna vid beskattning.

---

<sup>21</sup> Sanford (1989)

<sup>22</sup> Resultaten från samtliga undersökningar finns i Sanford (Ed.): *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, 1995.

Under 1970-talet inrättades inom dåvarande budgetdepartementet Delegationen för Företagens Uppgiftslämnande (DEFU). DEFU lät hösten 1979 göra en fallstudie med intervjuer av 60 företag<sup>23</sup>, där man tittade på tidsåtgången för beskattningen (exklusive inkomstdeklarationen). Urvalet var inte geografiskt eller storleksmässigt representativt.

Våren 1983 gjorde Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF) en studie av 12 företag i Stockholmstrakten. Urvalet var inte representativt (stora företag var överrepresenterade). Undersökningen avsåg mervärdeskatt, tull, punktskatter, källskatt, socialavgifter och inkomstdeklaration. Företagen besöktes och fick själva uppskatta tidsåtgång, ADB-kostnader m.m. inklusive externa kostnader. Kostnaderna varierade kraftigt mellan företagen, framförallt beträffande mervärdeskatt och inkomstdeklaration. I studien drogs därför inga slutsatser om totalkostnaderna.

I en ESO-undersökning<sup>24</sup> 1983 har en fullständig kartläggning gjorts av statens kostnader för skatteadministrationen. I samband med detta gjordes också en överslagsmässig bedömning av omfattningen av arbetsgivarnas samt företagens och övriga skattskyldigas medverkan vid uppbörd och beskattning i övrigt. Den bedömningen grundar sig på uppgifter från SAF:s studie, som man utifrån offentlig statistik om fördelningen av anställda på arbetsgivare i olika inkomstklasser och taxeringsstatistik har räknat upp till att avse hela landet. SAF har kritiserat beräkningarna på grund av deras osäkerhet.

Den första mer omfattande studien av fullgörandekostnader i Sverige genomfördes i samband med en uppföljning av 1990-91 års skattereform<sup>25</sup>. Då tillsattes Kommittén för utvärdering av skattereformen (KUSK), som fick i uppdrag att samordna forskningen kring olika effekter av skattereformen. En del i denna utvärdering var att studera hur skattereformen påverkat kostnaderna för skattesystemet hos skatteförvaltning och skattskyldiga. Studien omfattade alltså både administrationskostnaderna och fullgörandekostnaderna och den sträckte sig över samtliga skatteslag. I likhet med många utländska studier av fullgörandekostnader under 1980- och 90-talet var det huvudsakliga underlaget för beräkningar av fullgörandekostnaderna enkäter som skickades ut till företag, redovisningskonsulter m.fl. Det totala antalet respondenter i studien var 1 207 stycken, varav ungefär hälften avseende inkomstskatt och hälften avseende moms och arbetsgivaravgifter.

De totala driftskostnaderna (administrationskostnad + fullgörandekostnad) för skattesystemet beräknades till 14 mdkr, vilket motsvarade 1,0 procent av BNP och 2 procent av de totala skatteinkomsterna. Fullgörandekostnaderna var enligt beräkningen dubbelt så stora som administrationskostnaderna. Totalt uppgick fullgörandekostnaderna till ca 9,3 mdkr eller 1,32 procent av de totala skatteinkomsterna. Inkomstskatten stod för den största delen av fullgörandekostnaderna, 58 procent och därefter kom momsen med 35 procent. Relaterar man kostnaden till inkomsten av samma skatt så blir dock momsen dyrast. Fullgörandekostnaden för moms uppgick enligt studien till 2,5 procent av momsinkomsten medan fullgörandekostnaden

---

<sup>23</sup> Samverkan vid uppgiftslämnande. Betänkande av delegationen för företagens uppgiftslämnande, 1981.

<sup>24</sup> Finansdepartementet: Administrationskostnader för våra skatter. Rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi, Ds Fi 1983:32.

<sup>25</sup> Malmer, Håkan, Persson, Annika & Tengblad, Åke: Århundradets skattereform. Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk. Uppföljning av skattereformen 1990-91, 1994.

för inkomstskatten uppgick till 1,7 procent av inkomstskatten. Liksom de studier som genomförts i utlandet så fann man även i den här studien att de små företagen stod för större delen av de totala fullgörandekostnaderna.

Individernas fullgörandekostnader följdes upp i en studie 1998<sup>26</sup>. Den visade att fullgörandekostnaderna för individernas inkomstdeklaration hade stigit med omkring 17 procent sedan 1993. Ökningen av fullgörandekostnaderna har flera förklaringar. En är att betydligt fler individer redovisar reavinst/reaförlust – 1,7 miljoner personer år 1998 mot knappt 400 000 år 1993. En ännu viktigare orsak är dock att det är uppemot 100 000 fler som redovisar moms i den vanliga inkomstdeklarationen – en ökning från 279 000 år 1993 till 372 000 år 1998. Dessutom kan man inte utesluta att det kan ha blivit mer komplicerat att deklarerat för egenföretagarna.

### ***Nuteks mätningar av företagens administrativa bördor***

Sedan hösten 2003 har Nutek ett uppdrag från regeringen att genomföra mätningar av företagens administrativa kostnader på en rad olika områden. Mätningarna på skatteområdet inleddes i januari 2004 med en pilotmätning av mervärdesskattelagen och fortsatte sedan med mätningar av inkomstskattelagen och skattebetalningslagen med angränsande lagstiftning samt mätningar av fyra punktskatter.<sup>27</sup> I februari 2005 avrapporterades arbetet till Näringsdepartementet. Resultaten från mätningarna ska ligga till grund för regeringens regelförbättringsarbete. Regeringen har satt upp som mål att minska företagens regelbörda inom skatteområdet med 20 procent fram till 2010. Genom att uppdatera resultaten efterhand som reglerna ändras kommer kostnadernas utveckling att kunna följas över tiden. Eftersom mätningarna genomförs med samma metod i flera länder kan kostnaderna dessutom jämföras internationellt.<sup>28</sup>

Enligt Nuteks mätningar uppgår de administrativa kostnaderna på skatteområdet utifrån mätningarnas avgränsningar till 5,3 miljarder kronor per år. Kostnaderna för mervärdesskattelagen utgör 51 procent av de totala kostnaderna eller ca 2,7 miljarder konor.<sup>29</sup>

Nutek har använt en speciell metod för mätningarna, standardkostnadsmodellen. En metod som utvecklats och använts i Nederländerna sedan 1994. Standardkostnadsmodellen utgår från en ”bottom-up” ansats vilket innebär att man vid mätningarna utgår från enskilda lagkrav (informationskrav) som finns inom ett lagområde. Dessa informationskrav innebär att företaget ska upprätta, lagra eller överföra ett antal uppgifter till offentliga myndigheter och/eller tredje part. Dessa uppgifter tas fram genom en rad administrativa aktiviteter som är förbundna med en kostnad för företaget. Dessa kostnader är en administrativ kostnad. Modellen bygger på att de administrativa kostnaderna värderas utifrån hur mycket tid ett normaleffektivt företag avsätter för att uppfylla lagkraven på det sätt som de är avsedda att följas.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> RSV: *Så här är det att deklarerat! Individernas fullgörandekostnader för inkomstdeklarationen 1998*. RSV Rapport 1999:9.

<sup>27</sup> Lagen om skatt på alkohol, lagen om skatt på avfall, lagen om skatt på energi och lagen om skatt på annonser och reklam.

<sup>28</sup> Utöver Nederländerna och Sverige genomför eller planerar följande länder att genomföra mätningar enligt standardkostnadsmodellen; Danmark, Norge, Storbritannien, Belgien och Estland.

<sup>29</sup> Inkomstskattelagen utgör 38 procent (ca 2 miljarder kronor), skattebetalningslagen 10 procent (508 miljoner kronor och de fyra punktskatterna ca 1 procent (33 miljoner kronor).

<sup>30</sup> Nutek, *Näringslivets administrativa kostnader på skatteområdet*, 2005.

Det bör noteras att Nuteks definition av administrativa kostnader inte ska likställas med begreppet fullgörandekostnader. Resultaten i Nuteks mätningar ska istället ses som en uppskattning av normaleffektiva företags administrativa kostnad kopplad till lagstiftningens informationskrav. En mer detaljerad beskrivning av Nuteks metod finns i bilaga 2.



### 3 Undersökningens genomförande

I kapitel 2 gavs en teoretisk bakgrund till fullgörandekostnadsbegreppet. Bl.a. tog vi upp hur fullgörandekostnader kan klassificeras i olika kategorier, t.ex. i reguljära och temporära, valfria och tvingande, interna och externa och beräknings- och planeringskostnader. Det är en sak att definiera fullgörandekostnader i teorin. I praktiken kan den dock vara betydligt svårare att avgöra om en kostnad ska klassificeras som en fullgörandekostnad eller inte. Beroende på vilket syfte man har med en specifik mätning kommer olika kostnader att tas med. För att kunna värdera resultatet från en mätning och jämföra det med andra studier är det dock viktigt att man tydligt redovisar vilka kostnader den aktuella studien avser att täcka.

I detta kapitel kommer vi att beskriva den undersökning som genomförts av Skatteverket 2005. Vi kommer bl.a. att redovisa vilken undersökningsmetod som använts och vilka kostnader vi har valt att räkna med i undersökningen. I bilaga 1 beskrivs närmare de statistiska och andra osäkerheter som finns i undersökningen. I bilaga 5 finns en teknisk rapport som mer i detalj beskriver genomförandet.

#### 3.1 Enkätundersökningen

I början på september 2005 skickades en postal enkät ut till 4 000 slumpmässigt utvalda momsregistrerade företag med frågor om hur mycket tid de lagt ned och vilka externa kostnader de haft för momshanteringen under det senaste räkenskapsåret. I enkäten ställdes även frågor om hur betungande företagen upplever olika delar av momshanteringen. Urvalet som drogs från SCB:s företagsregister stratifierades enligt följande:

Antal anställda	Antal i urvalet
0 anställda	1 000
1-4 anställda	1 500
5-499 anställda	1 500

I urvalet ingick inte momsregistrerade företag som saknade telefonnummer, och inte heller offentliga myndigheter eller företag med fler än 499 anställda. I tabell 1 nedan redovisas antalet företag i respektive grupp.<sup>31</sup> De gråmarkerade rutorna anger de grupper av företag som inte var med i urvalet. Till detta ska läggas momsregistrerade offentliga myndigheter som 2005 uppgick till 1 035.

<sup>31</sup> Antalet företag i Tabell 1 skiljer sig något från antalet företag i den tekniska rapporten. Detta beror på att företagsregistret konsulterats vid två olika tidpunkter, dels när urvalet skulle dras och dels när totalkostnaden för populationen skulle beräknas.

**Tabell 1 Momsregistrerade företag 2005**

Antal anställda	Momsregistrerade företag	Momsregistrerade företag med telefonnummer	Momsregistrerade företag utan telefonnummer
0 anställda	631 854	392 698	239 156
1-4 anställda	134 280	121 894	12 386
5-49 anställda	57 960	57 846	114
50-499 anställda	4 865	4 865	0
500- anställda	425	425	0
<b>Totalt</b>	<b>829 384</b>	<b>577 728</b>	<b>251 656</b>

Att vissa grupper av företag uteslutits ur enkäturvalet beror på att deras momsredovisning skiljer sig från andra företag. Vi har därför valt att uppskatta deras kostnader på andra sätt än genom en enkät, se nästa avsnitt 3.2.

Företag som inte svarade på enkäten fick två påminnelser varav den sista kom tillsammans med ett nytt enkätformulär. Bland de företag som inte svarat på enkäten efter två påminnelser gjordes ett slumpmässigt urval på 400 företag som valdes ut för telefonintervjuer.

Totalt svarade 43 procent av företagen på enkäten. Efter telefonintervjuerna uppgick den vägda svarsfrekvensen till 58 procent. En teknisk rapport med kopia på enkäten finns i bilaga 5. Internationellt sett är detta en mycket hög svarsfrekvens för en undersökning av det här slaget.

### **3.2 Företag som inte ingår i enkäturvalet**

Tre grupper av företag ingår som nämnts inte i enkäturvalet; momsregistrerade företag med fler än 499 anställda, momsregistrerade företag utan telefonnummer samt offentliga myndigheter.

När det gäller de stora företagen, dvs. företag med fler än 499 anställda, har vi valt att uppskatta deras kostnader för momshanteringen utifrån personliga intervjuer. Vi bedömer att momshanteringen för många av de stora företagen är så komplex och svåröverskådlig att den inte lämpar sig för en sammanfattning i en enkät. Det hade också varit svårt att konstruera en enkät som skulle passa både små, medelstora och stora företag.

Även offentliga myndigheters kostnader för momshanteringen uppskattas genom intervjuer.

När det gäller momsregistrerade företag som saknar telefonnummer har vi gjort bedömningen att de generellt har en lägre aktivitetsgrad än företag med telefonnummer och i sin tur lägre fullgörandekostnader. Kostnaderna för dessa företag har uppskattats till 25 procent av kostnaderna för momsregistrerade företag med telefonnummer i samma storlekskategori. Detta är en grov uppskattning men vi bedömer att vi undviker en överskattning av fullgörandekostnaderna för denna grupp<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> I bilaga 1 finns en alternativ beräkning som visar effekterna av detta antagande.

### **3.3 Kostnader som ingår i mätningen**

Som vi sett tidigare kan det vara svårt att dra en gräns för vad som ska räknas som fullgörandekostnader eller inte. I den enkät som skickades ut till företagen definierade vi momshantering på följande sätt:

1. Den del av bokföringen som avser bokföring av ingående och utgående moms
2. Uträkning av moms att betala eller återfå
3. Fylla i momsdelen av skattedeklarationen
4. Fylla i kvartalsredovisningar
5. Kontakt med Skatteverket, revisor och redovisningskonsult i momsfrågor
6. Läs momsbrochurer, lagtext och annan information

Denna definition fångar de löpande kostnaderna för momshantering. Eventuella investeringskostnader eller s.k. ”uppstartskostnader” som företagen haft i form av inköp eller utveckling av speciella momsprogram eller anpassning av ekonomisystemen till momsredovisningen ingår däremot inte. För stora företag kan sådana investeringar uppgå till betydande belopp. Vi har dock lagt på en schablon på 25 procent av lönekostnaden för indirekta kostnader för den anställde för de företag som helt eller delvis sköter momshantering internt. Se nästa avsnitt 3.4.

I enkätens definition av momshantering ingår inte tid och resurser som lagts ned på skatterevisorer. Skatteverkets revisioner omfattar ofta fler skatteslag än moms och det skulle i många fall uppstå svårigheter att bedöma hur stor del av revisionstiden som är hänförlig till moms respektive till andra skatter. I definitionen ingår dock kontakter med Skatteverket. Tanken är att tid som lagts ned på att besvara momsfrågningar från Skatteverket, vare sig de skett i samband med revisioner eller i andra sammanhang, ska medräknas i tid som använts för momshantering. Därmed riskerar vi ingen överskattning av den totala tiden, vilket hade kunnat bli fallet om skatterevisorer ingått i definitionen.

Ett annat problem när man ska beräkna fullgörandekostnaderna för moms är hur man ska skilja momsredovisningen från den löpande bokföringen. Många företag som anlitar extern hjälp med momsredovisningen får hjälp även med den löpande bokföringen och bokslutsarbetet. I enkäten frågar vi därför de företag som använder extern hjälp med momsredovisningen om de får hjälp även med den löpande redovisningen och bokslutsarbetet, och vad de i så fall betalar totalt för all extern hjälp. För de fall företagen svarar att de får hjälp med både bokslutsarbetet och den löpande bokföringen har vi beräknat momskostnaden till en tredjedel av den totala kostnaden för extern hjälp. För de fall de enbart har hjälp med ett av dessa två moment har vi beräknat fullgörandekostnaden för moms till hälften.

Ytterligare en aspekt när man ska räkna ut företagens fullgörandekostnader för moms är de kreditvinster respektive kreditförluster som kan uppstå i företagen p.g.a. momshantering. Denna problematik och försök till vissa uppskattningar redogörs för i kapitel 8.

### **3.4 Prissättning av tid**

För att kunna räkna ut den totala fullgörandekostnaden måste den interna tiden omvandlas till en kostnad. För att räkna ut en genomsnittlig timkostnad har vi utgått från SCB:s lönestatistik och använt oss av den genomsnittliga månadslönen för

bokförings- och redovisningsassistenter. År 2003 uppgick denna till 20 300 kronor. I SCB: s lönestatistik framgår det också att den genomsnittliga arbetstiden för en heltidsanställd inom offentlig sektor är 165 timmar i månaden vilket ger en timlön på 123 kronor. Till detta har vi lagt på 12 procent i semestertillägg och 32,8 procent i arbetsgivaravgifter. Företagen har även en del indirekta kostnader för den anställda i form av hyra, telefon, IT-infrastruktur, utbildning, kontorsartiklar m.m. Vi har därför gjort ett påslag på 25 procent på lönen för att täcka dessa kostnader.<sup>33</sup>

**Tabell 2 Genomsnittlig timkostnad för momsbehandlingen**

Månadslön för bokförings- och redovisningsassistenter	20 300
Antal arbetade timmar/månad	165
Lön/timme	123
Semestertillägg	12%
Arbetsgivaravgifter	32,8%
Overhead	25%
<b>Total timkostnad</b>	<b>229</b>

Den framräknade timkostnaden är givetvis en förenkling. Vi kan inte av enkäten utläsa till vilken personalkategori den eller de personer som sköter momsredovisningen på företaget faktiskt tillhör. Det är troligt att den framräknade timkostnaden i många fall är för låg. Den totala kostnaden får därför ses som en minimiuppskattning. I våra intervjuer med de stora företagen har vi på ett bättre sätt kunnat ringa in vilka uppgifter som sköts av vem. Vi har därför valt att arbeta med två personalkategorier för dessa företag. Den ena gruppen är densamma som redogjorts för ovan, dvs. redovisnings- och bokföringsassistenter, och den andra gruppen är företagsekonomer och personaltjänstemän. Enligt SCB: s statistik hade den senare gruppen en genomsnittlig månadslön på 32 300 kronor 2003. Detta ger en genomsnittlig timlön på 364 kr/ timme om vi använder samma beräkningsprincip som för den första gruppen.

<sup>33</sup> Att vi valt 25 % beror bl.a. på att man i Nutek:s mätning av företagens fullgörandekostnader för moms använder sig av ett 25 procentigt påslag för indirekta kostnader. Att använda samma påslag ökar jämförbarheten mellan undersökningarna.

## 4 De totala fullgörandekostnaderna

### 4.1 Beräkning av fullgörandekostnaderna

Vi har fyra kategorier företag att ta hänsyn till vid en sammanställning av de totala fullgörandekostnaderna för moms. Den största gruppen är de företag som ingår i urvalet för enkätundersökningen. Till detta måste vi sedan lägga till kostnaderna för momsregistrerade företag med fler än 499 anställda, momsregistrerade företag utan telefonnummer samt offentliga myndigheter. Vi börjar med att redovisa fullgörandekostnaderna för respektive grupp för att avsluta med en totalsammanställning av fullgörandekostnaderna för moms.

#### *Företag med färre än 500 anställda*

Enligt SCB: s företagsregister från november 2005 finns det 577 303 momsregistrerade företag med färre än 500 anställda. Genom att räkna upp resultaten från enkätundersökningen till hela populationen uppgår de totala fullgörandekostnaderna för denna grupp till ca 5,5 miljarder kronor.

**Tabell 3 Fullgörandekostnader för momsregistrerade företag i enkäturvalet**

<b>Antal anställda</b>	<b>Antal företag</b>	<b>Total kostnad (miljoner)</b>	<b>Snitt/företag</b>
0 anställda	392 698	2 405	6 125
1-4 anställda	121 894	1 729	14 182
5-9 anställda	31 696	612	19 312
10-49 anställda	26 150	621	23 760
50-499 anställda	4 865	127	26 003
<b>Totalt</b>	<b>577 303</b>	<b>5 494</b>	<b>9 516</b>

#### *Företag utan telefonnummer*

Vi har gjort bedömningen att momsregistrerade företag utan telefonnummer har en lägre aktivitetsgrad, och därmed lägre fullgörandekostnader än företag med telefonnummer. Momsregistrerade företag utan telefonnummer har därför inte varit med i urvalet för enkäten. Istället har vi antagit att deras fullgörandekostnader utgör 25 procent av genomsnittskostnaden för ett motsvarande företag med telefonnummer. Totalt uppgick antalet momsregistrerade företag utan telefonnummer till ca 252 000 i november 2005. Den totala fullgörandekostnaden för dessa företag uppgår därmed till drygt 410 miljoner kronor enligt denna beräkningsmetod.

**Tabell 4 Fullgörandekostnader för momsregistrerade företag utan telefonnummer**

<b>Antal anställda</b>	<b>Antal företag</b>	<b>Snittkostnad för företag med telefonnummer</b>	<b>25% av snittkostnaden</b>	<b>Total kostnad (tusen)</b>
0 anställda	239 156	6 125	1 531	366 181
1-4 anställda	12 386	14 182	3 545	43 913
5-9 anställda	103	19 312	4 828	497
10-49 anställda	11	23 760	5 940	65
50-499 anställda	0	26 003	6 501	0
<b>Totalt</b>	<b>251 656</b>	<b>9 516</b>	<b>1 632</b>	<b>410 657</b>

### ***Företag med fler än 499 anställda och offentliga myndigheter***

Totalt intervjuade vi sju företag med fler än 499 anställda under hösten 2005. Urvalet för intervjuerna var inte slumpmässigt utan vi valde själva vilka företag vi skulle intervju. Vår utgångspunkt var att intervju företag från olika branscher för att fånga in så många aspekter av momshanteringen som möjligt. Intervjuerna tog i regel ca 1 timme och utgick i stor utsträckning från de frågor vi ställer i enkäten för att få jämförbarhet med små och medelstora företag.

Den totala fullgörandekostnaden för alla företag med fler än 499 anställda har vi fått fram genom att dela den totala kostnaden för momshanteringen hos samtliga intervjuade företag med antalet anställda i dessa företag. Detta ger en genomsnittlig kostnad per anställd på 141 kronor. Enligt SCB:s statistik finns det knappt två miljoner anställda i företag med fler än 499 anställda. De totala fullgörandekostnaderna för denna grupp uppgår därmed till knappt 270 miljoner kronor.

**Tabell 5 Fullgörandekostnader för företag med fler än 499 anställda**

Antal företag	425
Antal anställda totalt (tusen)	1 904
Kostnad/anställd	141
<b>Total kostnad (miljoner kr)</b>	<b>269</b>

Offentliga myndigheters momshantering är mer begränsad än företagens momshantering eftersom den inte berör hela verksamheten. Antalet momstransaktioner är väsentligt lägre i offentlig sektor. För att få en uppfattning om fullgörandekostnaderna i offentliga myndigheter har vi intervjuat en myndighet och en kommun. Med utgångspunkt i dessa intervjuer har vi uppskattat att fullgörandekostnaderna för moms är ca 63 kr per anställd. Enligt statistik från SCB finns det ca 1 260 000 anställda i offentliga myndigheter. De totala fullgörandekostnaderna för denna grupp uppgår därmed till ca 79 miljoner kronor.

### ***Totalsammanställning av fullgörandekostnaderna för moms***

De totala fullgörandekostnaderna för samtliga företag och myndigheter som betalar moms beräknas till ca 6,3 miljarder kronor. Fullgörandekostnaderna för företag med 0-4 anställda uppgår till drygt 4,5 miljarder kronor vilket är ca 73 procent av de totala fullgörandekostnaderna. Företag med fler än 500 anställda står för ca 4 procent av de totala fullgörandekostnaderna, vilket motsvarar ca 270 miljoner kronor.

**Tabell 6 Totala fullgörandekostnader, miljoner kronor**

Antal anställda	Momsregistrerade företag med telefonnummer	Momsregistrerade företag utan telefonnummer	Företag med fler än 499 anställda	Offentliga myndigheter	Totalt
0 anställda	2 405	366	-	-	2 771
1-4 anställda	1 729	44	-	0	1 773
5-9 anställda	612	0,5	-	0	612,5
10-49 anställda	621	0,1	-	0,5	621,6
50-499 anställda	127	0	-	2,5	129,5
500- anställda	-	-	269	76,3	345
<b>Totalt</b>	<b>5 494</b>	<b>411</b>	<b>269</b>	<b>79</b>	<b>6 253</b>

## 4.2 Hur fördelar sig den interna tiden för momshanteringen?

I enkäten ber vi företag med intern momshantering att fördela de timmar de internt ägnat åt momshanteringen på förberedande arbete, deklarationsarbete och efterarbete. De olika momenten har definierats på följande sätt:

*Förberedande arbete:* att sätta sig in i gällande lagstiftning och att bedöma vilka regler som är tillämpliga.

*Deklarationsarbete:* t.ex. insamling av skatteunderlag, upprättande av momsdeklaration/kvartalsredovisning och uträkning av moms att betala eller återfå samt att få deklARATIONEN underskriven.

*Efterarbete:* t.ex. dokumentation, förfrågningar från Skatteverket och rättelser av tidigare lämnade deklARATIONER.

Det visar sig, kanske inte helt oväntat, att företagen lägger ned mest tid på deklarationsarbete (62 procent) följt av förberedande arbete (27 procent) och efterarbete (12 procent).

**Tabell 7 Fördelning av intern tid för momshanteringen**

	Andel av total tid
Intern tid - förberedande arbete	27%
Intern tid - deklarationsarbete	62%
Intern tid - efterarbete	12%
<b>Totalt</b>	<b>100%</b>

## 4.3 Fullgörandekostnaderna och skatteintäkterna

När man undersöker fullgörandekostnaderna för en viss skatt kan det vara intressant att undersöka hur stora dessa är i förhållande till skatten man tar in. Desto högre fullgörandekostnaderna är i relation till skattens storlek desto ineffektivare kan man säga att skatten är.

Taxeringsåret 2004 uppgick mervärdesskatten till ca 214 miljarder kronor. Från vår studie vet vi att de totala fullgörandekostnaderna uppgår till ca 6,3 miljarder kronor vilket innebär att fullgörandekostnaderna utgör ca 3 procent av momsinkomsten. Detta är en ökning med 0,5 procentenheter sedan 1993 då fullgörandekostnaden för moms uppgick till 2,5 procent av momsinkomsten. Räknat på detta sätt har företagens fullgörandekostnader för moms ökat med 20 procent.



## 5 Fullgörandekostnadernas utveckling sedan 1993

Det är svårt att värdera fullgörandekostnadernas storlek om man inte har något att relatera kostnaderna till. Ett sätt att få en uppfattning om fullgörandekostnadernas storlek är att undersöka om de ökar eller minskar över tiden. På Skatteverket finns också ett uttalat mål att fullgörandekostnaderna ska minska. I detta avsnitt jämförs resultaten från årets mätning med en mätning av fullgörandekostnaderna för moms från 1993.

### 5.1 1993 års undersökning

#### 5.1.1 Undersökningens genomförande

I samband med en uppföljning av skattereformen 1990-91 genomfördes som tidigare nämnts en mätning av fullgörandekostnaderna för moms<sup>34</sup>. Underlaget för mätningen var en enkätundersökning som genomfördes i november-december 1993. Enkäten skickades ut till 936 momsregistrerade företag med 5-499 anställda som efter telefonkontakt förklarar sig villiga att delta i undersökningen. Totalt svarade 608 av företagen på enkäten, vilket innebär en svarsfrekvens på 64 procent.

I undersökningen ställdes frågor om hur mycket tid företagen lägger ned på momshanteringen. Två specifika arbetsmoment definierades, dels löpande momshantering vid kontering av verifikationer, dels upprättande av momsdeklarationer.

När det gäller tiden för den löpande momshanteringen ställde man följande fråga till företagen: "Vid bokföring av inkommande och utgående fakturor m.m. ska man ta ställning till avdragsrätt/skatteplikt för ingående respektive utgående mervärdesskatt, samt kontera och bokföra moms. Uppskatta hur många arbetstimmar som skäligen belöpt på dessa arbetsmoment i ert företag under det senaste räkenskapsåret."

När det gäller tiden för arbetet med deklarationen fick företagen svara på följande fråga: "När moms ska redovisas till skattemyndigheten ska momskonton avslutas, deklaration upprättas och moms betalad alternativt återbetalas. Uppskatta hur många arbetstimmar som gått åt för denna momsredovisning i ert företag under det senaste räkenskapsåret."

Företagen fick ange nedlagd tid för dessa två arbetsmoment varefter tiden värderades till 125 kronor per timme. Utöver intern tid för momshanteringen ställde man även frågan om företagen använt extern hjälp för momshanteringen och i så fall hur mycket de betalat för detta. Den totala fullgörandekostnaden beräknades genom att summera kostnaden för intern tid med kostnaden för extern hjälp.

I undersökningen ingick inte företag med färre än 5 anställda eller fler än 499 anställda, offentliga myndigheter samt företag som helt och hållet anlitar extern redovisningsbyrå. För att kunna göra en totalberäkning uppskattades istället kostnaderna för dessa företag.

---

<sup>34</sup> Malmer, Håkan, Persson, Annika & Tengblad, Åke: *Århundradets skattereform. Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk. Uppföljning av skattereformen 1990-91*, 1994.

För företag med fler än 499 anställda uppskattades kostnaden till 207 kronor per anställd och för offentliga myndigheter till 165 kronor per anställd. För företag med 0-4 anställda uppskattade man en årlig kostnad på 4 000 kronor per företag. För oregistrerade företag (med en omsättning under 200 000 kronor per år) som deklarerade i inkomstdeklarationen uppskattades kostnaden till 500 kronor per år.

### **5.1.2 Skillnader mellan de två undersökningarna<sup>35</sup>**

Som vi kan se av redogörelsen ovan är undersökningsmetoderna 1993 och 2005 inte identiska. Den största skillnaden är att man i 1993 års undersökning valde att uppskatta kostnaden för de små företagen, dvs. företag med 0-4 anställda, istället för att låta dem ingå i urvalet för enkätundersökningen.<sup>36</sup> I årets undersökning fanns dessa företag med i enkäturvalet. Fullgörandekostnaderna för riktigt stora företag (fler än 499 anställda) och offentliga myndigheter har dock uppskattats i båda studierna. En annan skillnad är att man i 1993 års undersökning endast skickade enkäten till företag som per telefon angett att de var villiga att svara på enkäten. I år skickades enkäten till ett slumpmässigt urval företag, utan någon föregående kvalificering. Det finns även andra skillnader. Frågorna är inte identiskt formulerade i alla avseenden och svarsalternativen ser olika ut. Med tanke på regelverkets utveckling och förändringar i företagens hantering av moms under senare år hade det dock inte varit rimligt att skicka ut en exakt likadan enkät. I arbetet med årets enkät har vi dock strävat efter att undersökningarna ska vara jämförbara vilket präglat konstruktionen av frågorna och stratifieringen av urvalet. Vi bedömer därför, skillnaderna till trots, att undersökningarna är tillräckligt lika för att en meningsfull jämförelse ska kunna göras.

### **5.1.3 Fullgörandekostnaderna 1993 och 2005**

En förutsättning för att kunna jämföra resultaten från 1993 med i dag är att vi eliminerar prisskillnaderna mellan åren. Vi har därför omvandlat kostnaderna i 1993 års undersökning till dagens prisnivå genom att räkna upp nedlagd tid till 229 kronor per timme istället för 125 kronor. Vid uppräknigen till en total kostnad har vi använt oss av SCB:s statistisk över antalet momsregistrerade företag för åren 1993 och 2005.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> I bilaga 1 behandlas de osäkerheter som finns i jämförelsen mellan resultaten i de två undersökningarna ytterligare.

<sup>36</sup> Uppskattningen skedde bl.a. med hjälp av uppgifter från Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF.

<sup>37</sup> 1993 fanns det 280 000 oregistrerade företag (med en omsättning under 200 000 kronor per år). Fullgörandekostnaderna för dessa företag uppskattades 1993 till 500 kronor per företag och år. I jämförelsen som görs i tabell 8 ovan är deras kostnad uppräknad till dagens prisnivå och ingår i gruppen 0-4 anställda.

**Tabell 8 Jämförelse av fullgörandekostnaderna för momsén 1993 och 2005**

	<u>Antal företag</u>		<u>Genomsnittlig kostnad</u>		<u>Total kostnad, mnkr</u>		<u>Förändring</u>		
	1993	2005	1993	2005	1993	2005	Volym	Kostnad	Netto
0-4 anställda	634 908	766 134	3 399	5 931	2 158	4 544	778	1 608	2 386
5-9 anställda	24 896	31 799	34 330	19 266	855	613	133	-375	-242
10-49 anställda	19 140	26 161	39 626	23 752	758	621	167	-304	-137
50-499 anställda	3 930	4 865	67 538	26 003	265	127	24	-163	-139
500- anställda	416	425	597 984	633 991	249	269	6	15	21
Offentligt anställda	1 142	1 038	203 297	76 431	232	79	-*	-*	-*
<b>Summa</b>	<b>684 432</b>	<b>830 422</b>	<b>6 601</b>	<b>7 444</b>	<b>4 518</b>	<b>6 253</b>	<b>1 108</b>	<b>780</b>	<b>1 888</b>

\*Vi har valt att inte jämföra kostnaderna för offentligt anställda mellan de två åren. Uppskattningen som gjordes i 1993 års undersökning var inte baserad på några undersökningsresultat och enligt vår bedömning var uppskattningen för hög.

Totalt sett har fullgörandekostnaderna ökat med drygt 40 procent eller ca 1,9 miljarder kronor sedan 1993. Ökningen kan delas in i en volymeffekt, drygt 1,1 miljarder kronor, och en kostnadseffekt, knappt 800 miljoner kronor.

Volymeffekten är effekten av att antalet företag har ökat. Totalt sett har antalet momsregistrerade företag ökat med knappt 150 000 företag sedan 1993. Antalet företag har ökat i alla grupper utom momsregistrerade offentliga myndigheter, vilket betyder att volymeffekten är positiv för alla grupper utom offentliga myndigheter. Företag med 0-4 anställda står för 90 procent av den totala ökningen, ca 130 000 företag.

Med kostnadseffekten menar vi effekten av att den genomsnittliga kostnaden för momshanteringen har förändrats. Här kan vi konstatera att det är stora skillnader mellan de små företagen å ena sidan och de medelstora och stora företagen å andra sidan. För de små företagen har den genomsnittliga kostnaden för momshanteringen stigit med drygt 2 500 kronor per företag, en ökning med ca 75 procent. För gruppen som helhet innebär detta drygt 1,6 miljarder kronor i ökade fullgörandekostnader. För alla andra företag, (förutom företag med fler än 499 anställda) har den genomsnittliga kostnaden istället minskat. Störst minskning ser vi hos företag med 50-499 anställda. Här har den genomsnittliga kostnaden sjunkit med drygt 41 000 kronor per företag och år.

Det är alltså de små företagen som står för i princip hela ökningen av fullgörandekostnaderna sedan 1993, både volym- och kostnadsmässigt. Det är t.o.m. så att den totala ökningen för denna grupp är större än den totala ökningen för samtliga företag eftersom övriga företag har sett sina kostnader sjunka.

Indelningen i en volym- och en kostnadseffekt ger oss värdefulla kunskaper om hur vi ska ställa oss till de ökande fullgörandekostnaderna. Att fullgörandekostnaderna stiger p.g.a. att antalet företag ökar (volymeffekten) är naturligt. Att företag, och i det här fallet uteslutande små företag, tvingas spendera mer resurser på momshanteringen (kostnadseffekten) är däremot ett problem. I avsnitt 5.2 nedan tittar vi närmare på vad denna utveckling kan bero på och vad den har för konsekvenser.

## **5.2 Viktiga faktorer bakom förändringen av den totala fullgörandekostnaden**

Det finns naturligtvis en mängd orsaker bakom de förändringar av fullgörandekostnaderna som skett sedan den förra undersökningen genomfördes 1993. I

detta avsnitt beskrivs närmare de tre faktorer som vi bedömer har haft störst betydelse för förändringen. Den första är hur de krav som momsreglerna ställer på varje enskilt företag förändrats. Till detta kan läggas ytterligare en dimension med hur kostnaderna för ändrade regler förändras över tiden. Den andra faktorn är utvecklingen vad gäller det administrativa stödet i form av hård- och mjukvaror. Den tredje faktorn är näringsstrukturens utveckling, både vad gäller förändringen av den totala volymen företag och utvecklingen av näringslivets totala sammansättning. De två första faktorerna påverkar fullgörandekostnaderna både på samhälls- och företagsnivå. Den tredje faktorn saknar betydelse för det enskilda företaget, men är viktig för den totala fullgörandekostnaden.

### **5.2.1 Förändringen av momsreglerna**

I detta avsnitt beskrivs kortfattat de största och viktigaste förändringarna av momssystemet sedan skattereformen 1991. För en mer detaljerad beskrivning av reglernas utveckling sedan momsens införande 1968 se bilaga 3.

#### ***Skattereformen***

Efter skattereformen var momsen enhetlig och likformig vad gäller skatteplikt och skattesatser. I princip all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster omfattades av mervärdesskatt. För att momssystemet skulle vara enhetligt och konkurrensneutralt fanns endast en skattesats på 25 procent oberoende av vilka varor och tjänster som omsattes. Skattskyldiga med en omsättning överstigande 200 000 kr, och de skattskyldiga som inte var skyldiga att lämna allmän självdeklaration, skulle vara momsregistrerade och redovisa moms i en särskild momsdeklaration. Redovisningsperioderna var två kalendermånader och deklarationen lämnades den andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Skattskyldiga med en årsomsättning som inte uppgick till 200 000 kr per år skulle vanligtvis redovisa momsen en gång per år i den allmänna självdeklarationen.

Ganska snart efter skattereformen började momsreglerna att ändras. De viktigaste förändringarna beskrivs kortfattat nedan.

#### ***Flera momsskattesatser***

Principen om en neutral och enhetlig skattesats övergavs 1992 då en momssats om 18 procent infördes för vissa varor och tjänster. Denna skattesats höjdes senare till 21 procent. Efter en tid fick den sällskap av ytterligare en skattesats på 12 procent. Lite mer än två år efter skattereformen beskattades livsmedel, serveringstjänster, hotell och resor med reducerade skattesatser. Den 21 procentiga skattesatsen slopades 1996. Skatten på livsmedel sänktes samtidigt till 12 procent. Antalet skattesatser förblev dock oförändrat eftersom en moms om 6 procent infördes på dagstidningar och för inträde till biografier. Under 1997 utökades skatteplikten till att avse vissa varor och tjänster som tidigare varit skattefria. Detta gällde bl.a. inträde till konserter och teaterföreställningar, tillträde till vissa idrottsliga evenemang samt vissa utbildningstjänster.

#### ***Ny mervärdesskattelag***

Under 1994 trädde en ny mervärdesskattelag i kraft. Den nya lagen har en uppbyggnad och systematik som skiljer sig från den tidigare lagen. Avsikten var att skapa en klarare och mer enhetlig lag samt att göra den mer anpassad till den ordning som gäller inom EU.

## ***EU-medlemskap***

Sveriges medlemskap i EU 1995 innebar omfattande förändringar av mervärdesbeskattningen. Medlemskapet innebar dels att den svenska momslagen anpassades till de direktiv som reglerar momsregler inom EG, dels att särskilda regler infördes avseende handel med varor och tjänster mellan länder inom EG. De kanske största förändringarna var införandet av gemenskapsinterna förvärv, kvartalsredovisningen och redovisningen av trepartshandel.

Gemenskapsinterna förvärv innebär att företag vid köp från ett momsregistrerat företag i ett annat EG-land inte längre ska betala införseloms till Tullverket. Istället tas moms ut hos företaget självt, på så sätt att denne redovisar den som utgående skatt i den ordinarie redovisningen, s.k. förvärvsskatt. Den som gjort ett gemenskapsinternt förvärv får sedan avdrag för samma belopp som erlagts i förvärvsskatt, i enlighet med de allmänna reglerna för avdrag för ingående skatt.

Företag som sålt varor till ett momsregistrerat företag i ett annat EG-land är skyldigt att redovisa denna försäljning i en kvartalsredovisning. Anledningen till införandet av denna redovisning är att upprätthålla kontrollen av beskattningen av handeln av varor mellan EU-länderna.

Vid så kallad trepartshandel gäller särskilda regler. Trepartshandel är när tre momsregistrerade företag från olika EG-länder är berörda av en affär och varan levereras direkt från ett av länderna till företaget i det tredje landet.

## ***Ändrade redovisningsperioder och tidpunkter***

Vid ingången av 1996 ändrades redovisningsperioden för de företag som redovisar moms i momsdeklarationen från två månader till en månad. För de största företagen (numera räknas som större företag sådana med en omsättning om minst 40 miljoner kronor) tidigare lades deklarationstidpunkten till den 20:e månaden efter den månad som deklarationen avser. Övriga företag skulle liksom tidigare lämna sin momsdeklaration senast den 5:e i andra månaden efter den månad som deklarationen avser. Samtidigt som redovisningsperioden kortades höjdes gränsen för vilka företag som ska redovisa moms i inkomstdeklarationen från 200 000 kr till 1 miljon kronor.

Nästa stora förändring beträffande redovisning och betalning av moms skedde 1998 genom införandet av en skattedeklaration som är gemensam för moms och arbetsgivarredovisning. I samband med det ändrades också tidpunkterna för redovisning och betalning av moms. För små företag innebar detta att moms ska redovisas och betalas senast den 12:e i andra månaden efter den månad som deklarationen avser, alltså en ökad tidsfrist med en vecka. För stora företag senarelades redovisningstidpunkten med sex dagar till den 26:e månaden efter den månad som deklarationen avser.

Samtidigt som den gemensamma skattedeklarationen infördes så infördes även ett nytt betalningssystem för företagets skatter. Varje företag fick därmed ett skattekonto hos skattemyndigheten, på vilket samtliga skatter och avgifter redovisas. Sedan 2003 har företagen åtkomst till skattekontot på Internet.

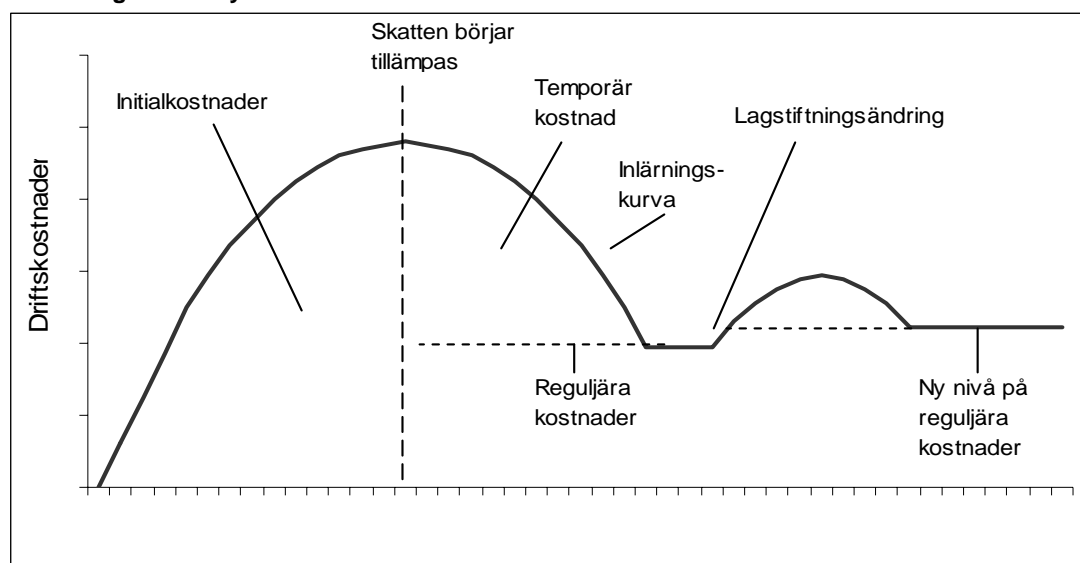
### De viktigaste förändringarna av momsreglerna sedan skattereformen 1991

År	Förändring
1992	-Skattesatsen för livsmedel, servering, resor, hotell m.m. sänks från 25 % till 18%.
1993	-Skattesatsen för livsmedel, servering, resor, hotell m.m. höjs från 18% till 21%. Senare samma år sänks skattesatsen för bl. a. hotell från 21% till 12%.
1994	-En ny mervärdesskattelag införs. Frivillig skattskyldighet för verksamhetslokaler införs.
1995	-Sverige blir medlem i EU vilket bl.a. medför införande om regler om gemenskapsinternt förvärv, förvärvsbeskattning och kvartalsredovisning samt att skattesatsen på serveringstjänster höjs från 21% till 25%.
1996	-Skattesatsen för livsmedel ändras från 21% till 12%.  -Dagstidningar och inträde till biografier, som tidigare var undantaget från beskattning, börjar beskattas med 6% moms.  -Redovisningsperioden kortas från två månader till en månad. Samtidigt ändras redovisnings- och betalningstidpunkten för större företag till månaden efter redovisningsperioden.  -Beloppsgränsen för att redovisa moms i inkomstdeklarationen ändras från 200 tkr till 1 mnkr.
1997	-En mängd tidigare undantagna områden blir skattepliktiga, bl. a. inträde till vissa idrottsevenemang, konsert- och teaterföreställningar samt vissa utbildningstjänster.
1998	-Gemensam skattedeklaration införs för moms och arbetsgivaravgifter.  -Skattekontot införs.  -Redovisnings- och betalningstidpunkterna senareläggs.
2001	-Skattesatsen för personbefordran sänks från 12% till 6%.  -Skattesatsen för inträde till djurparker sänks från 25% till 6%.
2002	-Skattesatsen för böcker och tidskrifter sänks från 25% till 6%.

### *Initialkostnader*

När fullgörandekostnadernas förändring över tiden studeras finns ytterligare en dimension att beakta. Denna dimension är de initiala kostnader som uppkommer när nya skatter införs eller befintliga regler ändras. Detta gäller skattesystemets driftskostnader överhuvudtaget, dvs. både de rättstillämpande myndigheternas kostnader och de kostnader som uppkommer hos de skattskyldiga. När skatten eller de nya reglerna har tillämpats en tid och hanteringen går till på effektivast möjliga sätt har en stor del av den initiala kostnaden eliminerats. Den kostnad som återstår kallas för skattens reguljära kostnad. Det finns med andra ord en skillnad i skattens kostnad på kort och lång sikt (se vidare resonemang om reguljära och temporära kostnader i avsnitt 2.1).

## Förändring i skattesystemets driftskostnader



Källa: Malmer, Håkan, Persson, Annika & Tengblad, Åke: *Århundradets skattereform. Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk. Uppföljning av skattereformen 1990-91, 1994.*

Som sammanställningen ovan och bilaga 3 visar så har det under momsens hela livstid kontinuerligt skett förändringar. Under vissa perioder har de varit större och mera frekventa än under andra. De perioder under vilka inga förändringar har skett har dock varit få och korta. Av detta följer att det i de totala fullgörandekostnaderna i stort sett alltid finns initialkostnader. De varierar dock i storlek över tiden.

Vid ett närmare betraktande av momsregelverkets förändringar kan konstateras att det kort tid före undersökningen 1993 infördes reducerade skattesatser för livsmedel, servering, hotell och resor. Kort därefter ändrades dessa skattesatser ytterligare en gång. Det hade således i anslutning till den första undersökningen skett en hel del ganska omfattande förändringar i regelverket, vilka högst troligt medförde högre fullgörandekostnader av både temporärt och permanent slag. När man betraktar förändringarna av momsens tiden innan årets studie (bilaga 3) är de av mindre och mera marginellt slag. Eventuella initialkostnaders bör således ha varit betydligt större i undersökningen 1993 än i den nuvarande undersökningen.

### 5.2.2 Datastöd hos företagen

En annan faktor av betydelse för storleken på den totala fullgörandekostnaden över tiden är hur dataprogram och liknande stöd för momsredovisningen har utvecklats. I detta avsnitt beskrivs kortfattat vad som skett på detta område sedan nittioalets början, dvs. under en femtonårsperiod. I den första delen beskrivs utvecklingen inom området för standardiserade redovisnings- och skatteprogram. Denna beskrivning baseras i huvudsak på intervjuer med representanter för programvaruföretag. I den andra delen beskrivs vad som hänt inom några storföretag som har egna skräddarsydda system för momsredovisningen. Denna del utgår från intervjuer med ett antal storföretag.

#### *Standardiserat datastöd*

De programvaruföretag som intervjuats uppger alla att momsreglerna blivit betydligt mer komplicerade under den senaste femtonårsperioden. Den största förändringen

skedde efter Sveriges medlemskap i EU, vilket gjorde det nödvändigt med betydande förändringar av programvarorna. Programvaruföretagen uppger dock att de hela tiden anpassat sig efter förändringarna i regelverket så att hanteringen för användarna inte komplicerats i någon högre grad. De program som finns på marknaden klarar i regel av att utifrån den löpande bokföringen ta fram en i stort sett komplett momsrapport. Uppgifterna på denna kan i de allra flesta fall utan manuella inslag överföras till momsdeklarationen. Det som krävs av användaren är att den löpande konteringen sköts korrekt och att de speciella momskoder som är knutna till redovisningen används rätt. Enligt programvaruföretagen bör redovisningen för ett företag med cirka tio anställda kunna skötas av en person efter 2-3 dagars utbildning.

Den viktigaste förändringen vad gäller momsredovisningen för företagen är, enligt programvaruföretagen, kostnaden för program och hårdvaror. Enligt programvaruföretagen började den allmänna datoriseringen i slutet av 1980-talet. Därefter skedde en successiv ökning i datoriseringen och cirka tio år senare var i stort sett alla företag datoriserade. Som en följd av sjunkande priser på både hård- och mjukvaror, samt en allmänt ökad datamognad, har det blivit lönsamt att hantera moms internt för allt mindre företag. Med andra ord så menar programvaruföretagen att det fordras allt mindre omfattning på företagets verksamhet för att vinsten med ett program ska överstiga kostnaden. Marknaden för skatte- och redovisningsprogram har också med tiden blivit mera differentierad med specialanpassade program för olika kategorier företag, t.ex. finns särskilda program för olika branscher och företagsstorlekar.

### ***Skräddarsytt datastöd***

Samtliga storföretag (fler än 500 anställda) som besökts i samband med denna studie har skräddarsydda system för momshanteringen. För alla företag är systemen för momshantering mer eller mindre sammankopplade med övriga system för redovisning, ekonomi och uppföljning. I de fall företagen är geografiskt utspridda, med avdelningar, filialer eller butiker på annan plats, sker automatiskt inrapportering till en central plats där momsredovisningen hanteras. Inte i något av de företag som besökts sker inrapporteringen till den centrala momsfunktionen på manuellt sätt.

Utvecklingen av dessa system har medfört stora kostnader och tagit stora resurser i anspråk. De förutsätter också väl dokumenterade rutiner för hantering och intern kontroll. De flesta företag som besökts anser att regelverket blivit betydligt mer komplicerat under de senaste tio, femton åren. Många framhåller EU-medlemskapet som en viktig orsak till detta. De företagsrepresentanter som intervjuats anser dock i de flesta fall att de datasystem och rutiner som tagits fram till stor del kompenserat för den ökade komplexiteten. I vissa avseenden kan hanteringen till och med ha förenklats, bl.a. kan behovet av manuella sammanställningar, avstämningar och kontroller ha minskat. Företag som har en försäljning som är föremål för ett mera differentierat regelverk, t.ex. om beskattning sker efter olika skattesatser eller enligt reglerna för vinstmarginalbeskattning, har trots komplexiteten i många fall kunnat undvika manuell hantering på grund av väl fungerade rutiner och datasystem.

### **5.2.3 Näringsstrukturen**

I inledningen till detta avsnitt nämndes att förändringen av näringsstrukturen har stor betydelse för den totala fullgörandekostnaden och därmed i diskussionen om beskattningens totala samhällsekonomiska kostnader. Det finns många aspekter på



detta. En väsentlig sådan är hur olika regelförändringar ska ställas mot varandra. Exempelvis kan en regel ha marginell betydelse för ett enskilt företag, men om den berör många så påverkas den totala fullgörandekostnaden i hög grad. På motsatt sätt kan en regel ge upphov till stora kostnader för ett enskilt företag men om detta företag tillhör en kategori med få företag är den specifika regelns påverkan på den totala fullgörandekostnaden marginell. Det sista exemplet öppnar för ytterligare frågor. En sådan kan vara vilken betydelse skattereglerna har för att det finns så få företag i den aktuella kategorin. Är det de komplicerade reglerna som gör att det finns så få företag, eller är orsaken att de agerar på en marknad med liten efterfrågan? Om fallet är det förstnämnda: lägger reglerna hinder i vägen för en sund utveckling av ekonomin? Är det en framtida tillväxtbransch som hämmas av de krångliga reglerna?

### *Näringsstrukturens förändring under det senaste decenniet*

Enligt SCB:s företagsregister uppgick antalet företag 1993 till 493 070. År 2004 hade antalet ökat till 870 189, vilket är en ökning med 76 procent. Den största delen av ökningen beror på att de flesta av de allra minsta företagen (omsättning upp till 200 000 kr) inte medräknades i statistiken före 1997. Dessa, som i regel redovisade moms i inkomstdeklarationen, momsregistrerades nämligen inte före denna tidpunkt och omfattades definitionsmässigt därför inte av statistiken. Effekten av den ändrade definitionen för företag kan beräknas till cirka 215 000. Den övriga ökningen av antalet företag, cirka 160 000, kan således hänföras till en volymmässig tillväxt.

**Tabell 9 Företag efter näringsgren 1993 och 2004 (SNI 1992 resp. SNI 2002)**

	1993	2004	Procentuell förändring 93-04
	Antal företag	Antal företag	
A-B Jordbruk, jakt, skogsbruk och fiske	62 565	174 224	178%
C-E Industrisektorn	40 804	58 857	44%
F Byggverksamhet	45 663	60 375	32%
G-I Handel och kommunikationer	152 037	174 768	15%
J Finansiell verksamhet	3 272	6 454	97%
K Fastighets- och uthyrningsverksamhet, företagstjänster	102 985	216 949	111%
L Offentlig förvaltning och försvar, obligatorisk socialförsäkring	456	564	24%
M Utbildning	3 129	12 865	311%
N Hälso- och sjukvård, sociala tjänster, veterinärverksamhet	8 395	23 778	183%
O Andra samhällseliga och personliga tjänster	34 162	84 579	148%
Övriga och näringsgren okänd	39 602	56 776	43%
<b>Summa</b>	<b>493 070</b>	<b>870 189</b>	<b>76%</b>

Anm. I tabellen ingår samtliga juridiska och fysiska personer som är registrerade för mervärdesskatt och/eller som arbetsgivare.

Källa: SCB

Som framgår av tabellen ovan varierade ökningen av antalet företag stort mellan olika sektorer. Problemen med att jämföra de två åren gör det däremot svårt att se något mönster i förändringarna. Ett försök i den vägen görs i nästa avsnitt, med dess mera historiska tillbakablick.

### ***Ekonomins historiska utveckling***<sup>38</sup>

Ekonomi utvecklas ständigt. Nya och effektivare produktionstekniker uppstår, som slår ut gammal produktionsteknik. Därmed frigörs också resurser som kan användas för produktion av nya varor och tjänster, som tidigare inte funnits på marknaden. Denna utveckling sker ständigt och påverkar hela tiden näringslivets sammansättning. Ekonomihistoriker kan dock i ett längre historiskt perspektiv urskilja att ekonomi utvecklas språngvis. Ofta delas den industriella utvecklingen in i tre faser.

Nedan beskrivs mycket kortfattat den svenska ekonomiska utvecklingen från jordbrukets omvandling under slutet av 1700-talet till de förändringar som kan urskiljas i dagens postindustriella samhälle.

Jordbrukets omvandling började i slutet av 1700-talet. Omvandlingen var en följd av skiftesreformerna, där de gamla medeltida byorganisationerna löstes upp. Istället ersattes dessa av större sammanhängande egendomar som brukades av självägande bönder. Den gamla organisationen, med lokal självförsörjning, medförde en större trygghet för enskilda bönder inom bygemenskapen. Samhället som helhet var däremot mera sårbart i tider av missväxt. När bönderna blev självägande uppstod starkare incitament att producera överskott som kunde avsättas på de marknader som samtidigt växte fram. I och med detta försågs landet och befolkningen med en jämnare tillgång på spannmål. Den ökade effektiviseringen gjorde att utrymme kunde frigöras för annan produktion utanför jordbrukssektorn.

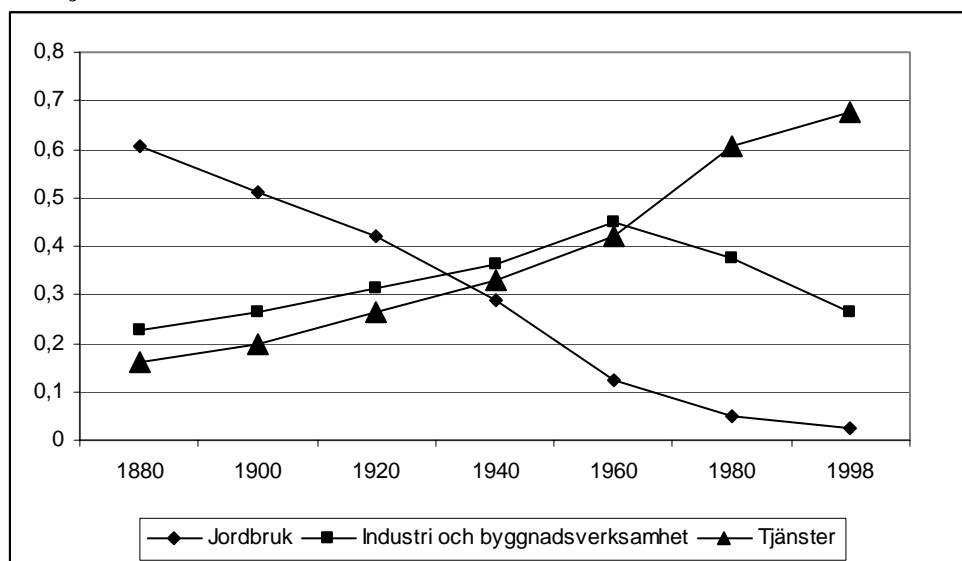
Den industriella utvecklingen i Sverige började i mitten av 1800-talet. En växande andel av befolkningen gick från jordbruket till industrin. I och med detta ökade efterfrågan på utbildad arbetskraft på alla områden. Samtidigt minskade det traditionella yrkeskunnandet i betydelse på grund av de mekaniserade processerna. Parallellt med den industriella utvecklingen växte tjänstesektorn, bland annat med kraftigt förbättrade transporter.

Från 1930-talet präglades utvecklingen av en allmän elektrifiering, bilismens spridning och flygets expansion. Från 1970-talet har elektroniken befunnit sig i en explosionsartad tillväxt, varigenom möjligheten att hantera kunskap i större mängder ökat. Produktionen har därigenom blivit mer kunskapsintensiv och tjänstesektorn har vuxit.

---

<sup>38</sup> Detta avsnitt är en mycket kort och fri sammanfattning av Schön, Lennart, *En modern svensk ekonomisk historia*, 2000, SNS förlag, Stockholm.

**Figur 1 Andelar av sysselsättningen inom jordbruk, industri och byggverksamhet samt tjänster 1880-1998**



Källa: Lennart Schön, *En modern svensk ekonomisk historia*, 2000, SNS förlag

Som framgår av diagrammet ovan har tjänstesektorns del av sysselsättningen de senaste trettio åren expanderat, till största delen på industrins bekostnad. En del av denna omvandling är dock en synvilla. Många tjänster utfördes tidigare inom industriföretagen, men under de senaste decennierna har allt fler tjänster brutits ut i nya tjänsteföretag.<sup>39</sup>

### ***Näringsstrukturen och fullgörandekostnaderna***

Efter den historiska utvecklingen ovan ska vi fortsättningsvis hålla oss till ett tidsmässigt mera begränsat perspektiv. Den förskjutning i sysselsättningen från industriproduktion till tjänsteproduktion som beskrivs ovan har fortgått även under den tid som är relevant för denna studie, dvs. sedan den förra undersökningen genomfördes 1994. Som framgår av tabellen nedan har sysselsättningen minskat inom industri- och byggsektorerna mellan 1993 och 2004, både i absoluta och relativa tal. För tjänstesektorn råder det motsatta, dvs. sysselsättningen har under perioden ökat, både i absoluta och relativa tal.

<sup>39</sup> Lennart Schön, *En modern svensk ekonomisk historia*, s 462

**Tabell 10 Sysselsatta efter näringsgren (SNI 92 och SNI 2002)**

	1993		2003	
	Antal i tusental	Andel	Antal i tusental	Andel
Jordbruk, skogsbruk och fiske	137	3%	89	2%
Tillverkning, utvinning av mineral och energiprod.	772	26%	723	23%
Byggverksamhet	240		239	
Handel och kommunikationer	776	71%	802	75%
Finansiell verksamhet, företagstjänster	383		593	
Utbildning och forskning <sup>1</sup>	317	71%	516	75%
Vård och omsorg <sup>1</sup>	819		687	
Personliga och kulturella tjänster, renhållning	286	0%	338	0%
Offentlig förvaltning m.m.	228		243	
Uppgift saknas	6	0%	4	0%
<b>Summa</b>	<b>3 964</b>	<b>100%</b>	<b>4 234</b>	<b>100%</b>

<sup>1</sup>Fr o m 2003 används den reviderade standarden SNI 2002, vilket medför bristande jämförbarhet med uppgifter för tidigare år.  
Källa: SCB

Sysselsättningen är dock inte direkt relevant för fullgörandekostnadernas storlek. Det som är mera intressant är om utvecklingen samtidigt medför att stora industriföretag avknoppas till mindre tjänsteföretag, med ett ökat antal mindre företag som följd.

I tabell 9 ovan visas antalet företag i olika branscher 1993 respektive 2004. Utvecklingen i industri- respektive tjänstesektorn mellan dessa två år går dock inte att utläsa, p.g.a. ändrad definition av företag. Istället görs i tabellen nedan motsvarande jämförelse mellan åren 1997 och 2004. Som framgår av tabellen har antalet företag inom industri- och byggsektorerna ökat med cirka 19 000 under jämförelseperioden. Denna ökning är blygsam jämfört med den i servicesektorn som har ökat med cirka 120 000 företag.

**Tabell 11 Antal företag efter näringsgren (SNI 92 och SNI 2002)**

	1997		2004	
	Antal företag	Andel	Antal företag	Andel
A-B Jordbruk, jakt, skogsbruk och fiske	161 652	20%	174 224	20%
C-E Industrisektorn	50 919	13%	58 857	14%
F Byggverksamhet	50 195		60 375	
G-I Handel och kommunikationer	171 990	51%	174 768	60%
J Finansiell verksamhet	4 612		6 454	
K Fastighets- och uthyrningsverksamhet, företagstjänst.	150 021	51%	216 949	60%
L Offentlig förvaltning och försvar, obligatorisk socialförs.	867		564	
M Utbildning	6 692	16%	12 865	7%
N Hälso- och sjukvård, sociala tjänster, veterinärverks.	14 828		23 778	
O Andra samhällseliga och personliga tjänster	51 066	16%	84 579	7%
Övriga och näringsgren okänd	128 543		56 776	
<b>Summa</b>	<b>791 385</b>	<b>100%</b>	<b>870 189</b>	<b>100%</b>

Källa: SCB

Vi kan alltså konstatera att utvecklingen inom näringslivet är sådan att antalet företag inom tjänstesektorn ökar, medan ökningen är betydligt mera blygsam inom industrisektorn. En viktig orsak till denna utveckling är ökad produktivitet inom industrin, som gör att resurser frigörs för produktion av nya tjänster utom denna sektor. Denna utveckling tillsammans med data- och informationsutvecklingen gör dessutom att en stor del av de tjänster som tidigare utfördes inom industriföretagen numera utan effektivitetsförlust kan utföras av mindre, externa tjänsteföretag, s.k. outsourcing.

### **5.3 Sammanfattning och slutsatser av jämförelsen**

När fullgörandekostnaderna vid 1993 års undersökning jämfördes med motsvarande kostnader år 2005 konstaterades att de totalt sett ökat med 1,9 miljarder kronor, eller 42 procent. Av denna ökning förklaras 1,1 miljarder kronor av en volymförändring, dvs. det finns fler företag år 2005 än det gjorde 1993, medan 0,8 miljarder kronor förklaras av att kostnaderna ökat. Den totala kostnadsökningen bland de minsta företagen uppgick till 2,4 miljarder, medan kostnaderna för alla andra företag istället har minskat.

Ovan har tre viktiga faktorer bakom förändringen av fullgörandekostnaderna sedan 1993 behandlats. Dessa är förändringen av regelverket, utvecklingen av datatekniken och näringsstrukturens förändring. De två första faktorerna har betydelse för det enskilda företaget och förklarar därmed en stor del av kostnadsförändringen ovan. Den sista faktorn saknar betydelse ur ett företagsperspektiv men har betydelse för den totala fullgörandekostnaden och därmed för volymförändringen ovan.

Nedan behandlas en eller flera av de nämnda faktorernas påverkan på fullgörandekostnadernas förändring ”allt annat lika”. Det innebär att faktorernas påverkan bedöms isolerat som om inga andra faktorer inverkat samtidigt.

#### ***Kostnadsförändringen – regelverkets och datastöds betydelse***

Den uppräknade av regelförändringar som görs i avsnitt 5.2.1 ger vid handen att de krav som omger momshanteringen har komplicerats betydligt sedan den förra undersökningen genomfördes 1993. Samtidigt uppger ett antal programvaruföretag samstämmigt att de standardiserade redovisnings- och skatteprogrammen till stor del mött denna ökade komplexitet. Detta tillsammans med att den allmänna datamognaden har ökat gör att företagens momshantering inte har belastats i samma grad som komplexiteten i regelverket har ökat. Även inom många av de allra största företagen, som har resurser att själva utveckla datasystem, har den ökade komplexiteten kunnat mötas med teknikens hjälp. Den stora förändringen vad gäller programvaror, ur användarnas perspektiv, är priset. Enligt programvaruföretagen har det blivit relativt sett billigare att genom datastöd sköta momshanteringen. Detta har inneburit att det blivit lönsamt för allt mindre företag att överge den manuella hanteringen till förmån för tekniken. Samtidigt finns det alltid en gräns i företagsstorlek för när den ökade komplexiteten i regelverket kunnat reduceras eller elimineras genom teknikens hjälp. Under denna gräns hittar vi företag för vilka det inte är lönsamt att köpa datorer med tillhörande programvaror eller där tiden och kunskaperna inte räcker till för att lära sig den nya tekniken. För dessa företag har den ökade komplexiteten i högre grad medfört en tyngre momshantering.

Resonemanget kan sammanfattas på följande sätt.

- Regelverket har de senaste 15 åren blivit mera komplicerat
  - Datatekniken har till stor del kompenserat för den ökade komplexiteten och har relativt sett blivit billigare
  - Det finns en undre gräns i företagsstorlek för när det är lönsamt att använda teknik för momshanteringen
- ⇒ Fullgörandekostnaden har ökat för de minsta företagen, medan den minskat för de större

### ***Volymförändringen - näringsstrukturens utveckling***

Sedan 1993 har antalet momsregistrerade företag ökat med cirka 150 000. En naturlig följd av detta är att också fullgörandekostnaderna ökat. Det kan dock vara intressant att gå ytterligare ett steg och fundera över hur näringsstrukturens förändring har påverkat fullgörandekostnaderna.

I avsnitt 5.2.3 beskrivs näringsstrukturens utveckling, både i ett långt historiskt perspektiv och i ett kortare. Det som konstateras är att näringsstrukturen ständigt omvandlas. Allteftersom produktionen av livsmedel och andra varor effektiviseras frigörs resurser för annan produktion. Under de senaste decennierna har en allt större del av sysselsättningen överförts till tjänsteproduktion. Denna utveckling har två huvudsakliga orsaker. Den första är att när den livsnödvändiga produktionen av livsmedel och andra viktiga varor effektiviserats har resurser kunnat användas för produktion av tjänster, som kanske inte har samma livsnödvändiga karaktär. Den andra förklaringen är att en stor del av de tjänster som tidigare utfördes inom industrisektorn i allt högre grad utförs i mindre företag utanför denna sektor, dvs. i tjänstesektorn. Med andra ord så går utvecklingen mot att stora industriföretag avknoppas i många små tjänsteföretag. Den snabba utvecklingen av tjänstesektorn är alltså till viss del en synvilla eftersom samma produktion som tidigare fortfarande utförs. Skillnaden är bara att den tidigare gjordes inom några få stora företag men numera görs i många små.

Den beskrivna utvecklingen innebär att fullgörandekostnaderna kommer att öka. Detta eftersom den momsredovisning som tidigare utfördes av ett fåtal stora företag kommer att göras av många mindre företag, som har relativt sett högre fullgörandekostnader.

Resonemanget kan sammanfattas på följande sätt.

- Näringsstrukturen utvecklas mot allt fler mindre företag
  - Fullgörandekostnaderna är relativt sett högst bland de mindre företagen
- ⇒ Den volymmässiga ökningen av fullgörandekostnaderna spås på av strukturomvandlingen

Under förutsättning att utvecklingen mot många småföretag är ekonomiskt rationell och nödvändig betyder resultatet ovan att momssystemet i någon mening bromsar den ekonomiska utvecklingen. Detta bör vara värt att diskutera närmare, både ur ett verksamhetsperspektiv och ur samhällsekonomisk synvinkel. Skatteverket är för sitt uppdrag beroende av att skattesystemet är accepterat av skattebetalarna. Om det upplevs som onödigt betungande försvårar det Skatteverkets uppgift. Samhällsekonomiskt är det viktigt med så få hinder som möjligt i ekonomin. Onödigt höga fullgörandekostnader är inte ett effektivt resursutnyttjande och bör därför så långt det är möjligt reduceras. Resultatet ovan leder till slutsatsen att momssystemet i så hög grad som möjligt bör anpassas efter ekonomins utveckling. Främst bör detta handla om att göra det enklare för i första hand de mindre företagen att redovisa moms.

### ***Övriga faktorer***

Utöver de faktorer som behandlas ovan finns en mängd tänkbara orsaker till att fullgörandekostnaderna förändrats sedan 1993 års undersökning. Nedan behandlas två av dem.

### *Externa konsulter*

Slutsatsen att teknikutvecklingen gjort momshanteringen billigare, trots mera komplicerade regler, för alla företag utom de allra minsta utgår från att företagen hanterar momsens internt. I resonemanget ingår således inte möjligheten att överlåta momshanteringen på en extern konsult. Under förutsättning att marknaden för redovisningskonsulter fungerar bör den ovan beskrivna utvecklingen ha gynnat alla, även företag som betalar en extern konsult för hanteringen. Den relativt sett billigare tekniken bör ha gjort det billigare även för de externa konsulterna att hantera momsens, med lägre priser som följd. Detta borde också gynna de allra minsta företagen. Ett problem i denna undersökning är svårigheterna att jämföra kostnaderna mellan företag som hanterar momsens internt och externt. Problemen består i att storleken på kostnaderna för de båda kategorierna bygger på antaganden, dels vad gäller timkostnaden för den interna tiden, dels vad gäller hur stor andel av de externa kostnaderna som avser moms. Det går således inte att säga hur kostnaderna för momshanteringen påverkas av om den hanteras internt inom företaget eller av en extern konsult. Det finns heller ingen uppgift om hur arvoden för redovisningskonsulter utvecklats över tiden. Med andra ord så är betydelsen av och kostnaderna för externa redovisningskonsulter en okänd variabel i analysen. (Se vidare avsnitt 6.3)

### *Initialkostnadernas påverkan*

Som konstaterades i avsnitt 5.2.1 så skedde kort tid före 1993 års undersökning vissa stora förändringar i momsskattesatsstrukturen. Förändringar som medförde kostnader av både temporärt och permanent slag. De temporära kostnaderna bör dock, enligt det resonemang som förs i avsnittet, senare ha försvunnit. Samtidigt bör eventuella temporära kostnader i 2005 års undersökning ha varit betydligt lägre än de var 1993. Med andra ord så bör förändringen av de temporära kostnaderna, när man jämför resultaten i 1993 och 2005 års undersökningar, ha haft den inverkan att den dämpat ökningen av fullgörandekostnaderna. Uttryckt på ett annat sätt så skulle skillnaden mellan de två undersökningarna ha varit större om de temporära kostnaderna inte hade funnits.

En intressant fråga i sammanhanget är hur de initialkostnader som fanns i anslutning till undersökningen 1993 fördelade sig bland olika typer av företag. Det som kan konstateras är att initialkostnaderna var relaterade till reduceringarna av vissa skattesatser. Av bilaga 4 tabell 46 framgår att knappt 8 procent av företagen utan anställda tillämpar mer än en momsskattesats, medan det bland de allra största företagen är 62 procent som gör så. Däremellan ökar andelen kontinuerligt med ökad storlek. Detta innebär att de temporära kostnader som fanns inberäknade i fullgörandekostnaderna i undersökningen 1993 i högre grad fanns i de större företagen än i de mindre. Detta innebär också att den ökning av fullgörandekostnaderna som skett för de minsta företagen i liten grad har dämpats av de avtagande initialkostnaderna, medan initialkostnaderna i högre grad har spätt på minskningen av fullgörandekostnaderna för de större företagen.

Resonemanget ovan har ingen större betydelse för de slutsatser som tidigare dragits om regelverkets och datastödets betydelse. Resultaten visar fortfarande att kostnaderna ökat för de minsta företagen, medan de minskat för de större. En viss del av minskningen för de större företagen beror dock antagligen på de avtagande temporära kostnaderna. Den viktigaste implikationen av resonemanget om temporära kostnader är istället att

lagändringar medför kostnader och att låga fullgörandekostnader förutsätter regler som är stabila över tiden.



## 6 Faktorer som påverkar fullgörandekostnaderna

### 6.1 Företagsstorleken

Både internationella och nationella studier av fullgörandekostnader har visat att den enskilt viktigaste förklaringen till fullgörandekostnadernas storlek är företagets storlek. Resultatet bekräftas även i denna undersökning. Vi har i undersökningen haft tillgång till flera olika storleksmått såsom omsättning, antal anställda och antal fakturor. Oavsett vilket mått som används stiger fullgörandekostnaderna med företagets storlek. I tabell 12 nedan ser vi t.ex. att fullgörandekostnaderna i ett företag med 50-499 anställda är 20 000 kronor högre än i ett företag utan anställda. Att vi valt att illustrera sambandet mellan företagsstorlek och fullgörandekostnad med antal anställda beror främst på att antalet anställda var det storleksmått som användes i 1993 års undersökning. Genom att använda samma storleksmått ökar jämförbarheten mellan de två undersökningarna.

Tabell 12 Fullgörandekostnaderna per företag

Antal anställda	Antal företag	Antal anställda	Total kostnad (miljoner)	Snitt/företag	Snitt/anställd
0 anställda	392 698	-	2 405	6 125	-
1-4 anställda	121 894	233 315	1 729	14 182	7 409
5-9 anställda	31 696	206 239	612	19 312	2 968
10-49 anställda	26 150	504 010	621	23 760	1 233
50-499 anställda	4 865	589 032	127	26 003	215
<b>Totalt</b>	<b>577 303</b>	<b>1 532 596</b>	<b>5 494</b>	<b>9 516</b>	<b>3 585</b>

Ett annat samband som lyfts fram i flera tidigare undersökningar är att fullgörandekostnaderna är starkt regressiva, dvs. de slår hårdare mot små företag än stora. Tendensen är tydlig även i denna undersökning. I företag med 50-499 anställda är fullgörandekostnaden ca 200 kronor per anställd. För företag med 1-4 anställda är kostnaden per anställd närmare 35 gånger högre, eller ca 7 500 kronor per anställd. Resultaten stämmer som sagt väl överens med jämförbara undersökningar i andra länder. I en studie från Holland visade det sig t.ex. att fullgörandekostnaderna var trettio gånger högre hos små än stora företag, se avsnitt 2.6.

### 6.2 Bransch

Som vi redogjort för i kapitel 2.6 har i många internationella studier gjorts jämförelser av fullgörandekostnader mellan olika branscher. I de fall skillnader har kunnat konstateras är orsakerna att olika branscher står inför olika regler. Mera sällan handlar det om branschen i sig. En analys av eventuella skillnader mellan branscher förutsätter därmed att det bakomliggande regelverket beaktas. I detta kapitel redovisas denna studies resultat av en jämförelse mellan olika branscher. Eftersom datamaterialet inte är tillräckligt stort för att dela in företagen både efter bransch och efter företagsstorlek redovisas resultaten efter större branschgrupperingar som ur momssynpunkt bedömts vara homogena.

Tabellen nedan visar de totala fullgörandekostnaderna fördelade efter bransch. Den totalt sett största fullgörandekostnaden finns i branscherna inom avdelningarna J och K, som till stor del består av företag som säljer tjänster till andra företag. Dessa avdelningar utgör också tillsammans den största gruppen i denna sammanställning, med

21 procent av alla företag. Den näst högsta kostnaden finns i avdelningen för handel. Denna avdelning är också den näst största, med 13 procent av alla företag.

**Tabell 13 Totala fullgörandekostnader fördelade efter bransch, miljoner kronor**

Bransch	Totalkostnad, mnkr	Andel av totalkostnad	Andel av antal företag
A-B Jord-, skogsbruk och fiske	687	11,0%	7,7%
C-E Mineralutvinning, tillverkning samt el-, värme- och vattenförsörjning	690	11,0%	6,1%
F Byggverksamhet	527	8,4%	6,4%
G Parti- och detaljhandel mm	1 223	19,6%	12,5%
H Hotell och restaurang	291	4,7%	2,5%
I Transport	332	5,3%	3,2%
J-K Finansiell verksamhet, fastighetsförvaltning, företagstjänster mm	1 314	21,0%	21,3%
L-N Offentlig förvaltning, utbildning, hälso- och sjukvård	134	2,1%	2,4%
O Andra samhälleliga och personliga tjänster	270	4,3%	6,6%
<b>Delsumma bransch känd</b>	<b>5 468</b>	<b>87,4%</b>	<b>68,7%</b>
<b>Delsumma bransch okänd</b>	<b>785</b>	<b>12,6%</b>	<b>31,3%</b>
Varav:			
SNI-kod saknas	26	0,4%	0,9%
Stora företag	269	4,3%	0,1%
Offentliga myndigheter	79	1,3%	0,1%
Telefonnummer saknas	411	6,6%	30,2%
<b>Totalt</b>	<b>6 253</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

I tabellen nedan visas den genomsnittliga kostnaden per företag inom olika branschgrupperingar och storlekskategorier. I de fall den statistiska osäkerheten har bedömts vara alltför stor markeras resultatet för kategorin med en stjärna. Den högsta genomsnittliga fullgörandekostnaden har branschavdelningarna handel- och kommunikationer. Även industri- och byggsektorerna har höga kostnader. De lägsta kostnaderna finns i grupperna fastighetsförvaltning och företagstjänster samt jord- och skogsbruk. Låga kostnader finns även i gruppen offentlig förvaltning, utbildning, hälsovård och andra personliga tjänster. Den sistnämnda gruppen är dock ur momssynpunkt mycket heterogen varför den är svår att uttala sig om.

**Tabell 14 Genomsnittliga fullgörandekostnader fördelade efter bransch och företagsstorlek, kronor**

Bransch	0 anställda	1-4 anställda	5+ anställda	Samtliga
A-B Jord-, skogsbruk och fiske	6 554	17 745	41 076 *	8 560
C-E Industrisektorn	6 572 *	11 992	26 341	12 178
F Byggverksamhet	7 232 *	12 178	26 775	11 787
G-I Handel och kommunikationer	7 195	16 141	21 670	12 678
J-K Finansiell verksamhet, fastighetsförvaltning, företagstjänster mm	5 457	11 067	14 291	7 174
L-O Offentlig förvaltning, utbildning, hälso- och sjukvård, andra samhälleliga och personliga tjänster	5 638	10 665 *	14 937 *	6 650
SNI saknas	4 215 *	-	-	4 215 *
<b>Total samtliga med branschkod</b>	<b>6 185</b>	<b>13 588</b>	<b>22 247</b>	<b>9 518</b>
Stora företag	..	..	..	633 991
Offentliga myndigheter	..	..	..	76 431
Telefonnummer saknas	..	..	..	1 632

\*Resultaten bör behandlas försiktigt eftersom den statistiska osäkerheten har bedömts vara stor.

Liksom i tidigare internationella studier går det att se ett samband mellan komplexiteten i regelverket branschen omfattas av och fullgörandekostnaderna. Gemensamt för de tre grupper med de högsta genomsnittliga kostnaderna är att de alla har att hantera komplicerade momsregler. Byggsektorn omfattas av särskilda regler när det gäller a contobetalningar och slutavräkningar av byggprojekt. Företag inom industrisektorn bedriver ofta handel med andra länder, inom och utom EU. Gruppen handel och kommunikationer slutligen hanterar ofta flera skattesatser, vilket fordrar ett komplexare redovisningssystem och medför gränsdragningsproblem.

Skillnaderna i genomsnittlig kostnad mellan olika branscher består i stort sett även när man konstanthåller för företagsstorlek. Ett undantag finns dock. Det är handelssektorn som har klart lägre kostnader i den största företagskategorin (minst 5 anställda) än industri- och byggsektorn. En tänkbar orsak är att de svårigheter de två sistnämnda branscherna står inför - EU- och byggregler - inte på samma sätt som differentierade skattesatser kan reduceras med teknikens hjälp. Motsvarande skillnad finns inte bland de mindre företagen som inte har samma möjligheter som de stora företagen att genom specialanpassade datasystem reducera den manuella hanteringen.

Slutsatsen stöds av de intervjuer som i denna studie har genomförts med de allra största företagen. De handelsföretag som intervjuades hade betydligt lägre fullgörandekostnader än industriföretagen. De förra avsatte betydligt mindre resurser än de senare på momshantering. Detta förklarades med att handelsföretagen hade byggt upp effektiva datasystem, för inrapportering och redovisning, som inte krävde manuell hantering i särskilt stor omfattning. Industriföretagen uppgav visserligen att även de byggt upp omfattande system, men att det komplexa regelverket inte minst i samband med handel med andra länder fortfarande i viss omfattning kräver manuella kontroller, korrigeringar och bedömningar.

### 6.3 Deklarationssätt

Att fullgörandekostnaderna stiger ju oftare företagen måste deklarerar säger sig nästan självt. Detta bekräftas också i undersökningen där fullgörandekostnaderna hos företag som deklarerar varje månad i skattedeklarationen är ca 8 000 kronor högre än hos företag som deklarerar en gång per år i skattedeklarationen eller i inkomstdeklarationen.

**Tabell 15 Fullgörandekostnaderna efter hur företagen deklarerar momsen**

<b>Deklarationssätt</b>	<b>Kostnad per företag</b>
Varje månad i SkD	12 284
1 gång/år i Ink.	4 295
1 gång/år i SkD	4 091
Vet ej/ej svar	-
<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>

Den stora skillnaden kan delvis förklaras av att andelen stora företag är högre bland företag som deklarerar en gång i månaden än företag som deklarerar en gång per år. Men även om vi konstanthåller för storleken är fullgörandekostnaderna högre för företag som deklarerar en gång i månaden. Hos företag med en omsättning upp till en miljon kronor per år är kostnaden drygt 3 000 kronor högre för företag som deklarerar en gång per månad jämfört med företag som deklarerar en gång per år.

### ***Deklaration via Internet***

Sju procent av företagen som ingick i enkätundersökningen uppger att de deklarerar via Internet. Bland företag som deklarerar en gång per månad i skattedeklarationen uppger 9 procent att de deklarerar via Internet. Den genomsnittliga kostnaden för företag som deklarerar via Internet är ca 1 300 kronor högre än för företag som inte gör det. Denna skillnad är dock inte statistiskt signifikant varför viss försiktighet bör iakttagas vid tolkningen av resultatet. Samma sak gäller kostnaden per anställd, som i genomsnitt är ca 1 900 kronor högre hos företag som deklarerar via Internet.

**Tabell 16 Fullgörandekostnaderna efter om företagen deklarerar via Internet**

<b>Deklarerar via Internet</b>	<b>Kostnad per företag</b>
Ja	11 335
Nej	10 043
Vet ej/ej svar	-
<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>

När vi undersöker andra bakomliggande orsaker till skillnaden i kostnad mellan företag som deklarerar via Internet och företag som inte gör det hittar vi endast en märkbar skillnad. Företag som angett att de deklarerar via Internet anger i större utsträckning att de har ett datoriserat ekonomisystem som förenklar upprättandet av momsdeklaration, 62 procent jämfört med 40 procent för företag som inte deklarerar via Internet.

Vi konstaterar i avsnitt 6.4 att en trolig orsak till att företag med datoriserade ekonomisystem har högre fullgörandekostnader än övriga har en mer komplicerad momshantering. Samma resonemang skulle kunna överföras på företag som deklarerar via Internet. Dessa företag har i högre utsträckning ett datoriserat ekonomisystem, och troligen en mer omfattande momsredovisning.

Det bör noteras att antalet företag som deklarerar via Internet enligt Skatteverkets egen statistik utgör 5,5 procent av alla företag.<sup>40</sup> Antalet företag som deklarerar via Internet är alltså något överrepresenterade bland dem som ingår i denna enkätundersökning.

### ***Intern eller extern hjälp***

I enkäten ställer vi frågan om företagen sköter momshanteringen internt eller helt eller delvis anlitar extern hjälp. Det visar sig att 50 procent av alla företag sköter momshanteringen helt och hållet internt medan 45 procent av företagen helt eller delvis använder extern hjälp. Som framgår av tabellen nedan sköter de större företagen i större utsträckning momshanteringen internt. Bland företag med 50-499 anställda är det 87 procent av företagen som sköter momshanteringen internt. I undersökningen framgår också att företag med ett datoriserat ekonomisystem som förenklar upprättandet av momsdeklaration i större utsträckning än andra sköter momshanteringen internt.

<sup>40</sup> Uppgiften är baserad på antalet företag som deklarerade med skattedeklarationen via Internet i december 2005.

**Tabell 17 Andel företag som använder extern hjälp 1993 och 2005, procent**

Antal anställda	0		1-4		5-9		10-49		50-499	
	1993	2005	1993	2005	1993	2005	1993	2005	1993	2005
Hanterar internt inom företaget	-	50	-	45	74	55	88	72	94	87
Anlitat extern hjälp (helt eller delvis)	-	45	-	52	26	41	12	25	5	9
Vet ej/Ej svar	-	6	-	3	-	4	-	3	1	4
<b>Totalt</b>	-	<b>100</b>	-	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Om vi jämför årets resultat med undersökningen 1993 kan vi konstatera att antalet företag som anlitar extern hjälp har ökat för företag med 5-499 anställda.<sup>41</sup> Störst är ökningen för företag med 5-9 anställda där 41 procent av företagen anger att de använder extern hjälp i dag jämfört med 26 procent 1993. På motsvarande sätt har antalet företag som helt och hållet sköter momshanteringen internt sjunkit sedan 1993.

En fråga som dyker upp i detta sammanhang är huruvida företag som anlitar extern hjälp betalar mer eller mindre än de företag som väljer att sköta momshanteringen internt. I tabell 18 nedan redovisas vad företag i olika omsättningsintervall betalar i snitt för intern respektive extern hjälp. Enligt denna tabell har de företag som helt och hållet sköter momshanteringen internt lägst kostnader för momshanteringen. Högst kostnader har de företag som både sköter momshanteringen internt och anlitar extern hjälp.

**Tabell 18 Genomsnittlig kostnad för momshanteringen**

Hanterar momsredovisningen	Omsättning						Total
	0-999 999 kr	1 miljon – 9 999 999 kr	10 miljoner - 39 999 999 kr	40 miljoner kr eller mer	Vet ej/ ej svar		
Helt och hållet internt	3 878	11 385	13 821	10 293	18 091	7 214	
Helt och hållet externt	5 850	15 368	31 770	32 905	3 728	9 770	
Både internt och externt	8 131	22 715	56 905	102 284	11 930	15 789	
Vet ej/ej svar	2 858	7 125	5 026	11 734	0	3 778	
<b>Samtliga</b>	<b>5 253</b>	<b>15 033</b>	<b>21 566</b>	<b>16 856</b>	<b>10 575</b>	<b>9 518</b>	

Dessa siffror måste dock tolkas med försiktighet. Kostnaderna för extern hjälp är baserad på vad företagen angett att de betalar för extern hjälp. För de fall företagen även anlitar extern hjälp för löpande bokföring och bokslutsarbete har vi antagit att ”momsdelen” utgörs av en tredjedel av de totala kostnaderna. Detta antagande är en grov uppskattning. Momshanterings andel av de totala kostnaderna för extern hjälp kan variera mycket från företag till företag. Även de interna kostnaderna har vi fått uppskatta. Som nämndes i det inledande avsnittet har vi utgått från att en timmes intern tid motsvarar en total lönekostnad på 229 kronor per timme. Vi tror att detta är en miniskattning varför det är troligt att de interna kostnaderna i verkligheten är högre.

Med anledning av de i viss mån oprecisa uppskattningarna av interna och externa kostnader är det omöjligt att säga att intern momshantering är billigare och därmed fördelaktigare än att anlita extern hjälp. Troligare är att varje företag gör en bedömning om det lönar sig för företaget att anlita extern hjälp eller inte. Till detta bör man även

<sup>41</sup> Företag med 0-4 anställda ingick inte i enkäturvalet 1993.

lägga den psykologiska aspekten av fullgörandekostnaderna. För många företagare kan momshanteringen upplevas som betungande, och något man är beredd att betala för att slippa. Den psykologiska kostnaden är svår att mäta men måste finnas med i en värdering av externa och interna kostnader.

## 6.4 Datoriserade ekonomisystem

### *Datoriserade ekonomisystem i företagen 1993 och 2005*

Under de senaste tjugo, trettio åren har det skett en omfattande datorisering i vårt samhälle. På sjuttioalet var det endast de största företagen som använde datorer för sin administrativa hantering. Idag är datamognaden och priserna på både hård- och mjukvaror sådana att det är lönsamt med datoriserade ekonomisystem även för mycket små företag.

I föreliggande enkätstudie ställdes samma fråga rörande datoriserade ekonomisystem som i den undersökning som genomfördes 1993. Resultaten framgår av tabellen nedan.

**Tabell 19 Resultat av frågan: "Har ert företag ett datoriserat ekonomisystem som förenklar upprättandet av momsdeklaration?", i undersökningarna 1994 och 2005**

Datoriserat ekonomisystem	Antal anställda		0		1-4		5-9		10-49		50-499	
	1993	2005	1993	2005	1993	2005	1993	2005	1993	2005	1993	2005
Ja	-	24	-	38	70	56	83	43	91	46		
Nej	-	41	-	28	30	10	17	13	8	13		
Vet ej/Ej svar	-	36	-	34	1	33	-	43	1	42		
<b>Totalt</b>	<b>-</b>	<b>100</b>	<b>-</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

I undersökningen 1993 skickades endast frågeformulär till företag med minst 5 anställda. En jämförelse går därför endast att göra för dessa. Resultaten kan vid en snabb betraktelse te sig förbryllande. I de fall jämförelser kan göras mellan de två åren så är andelen ja-svar betydligt större 1993 än 2005. Samtidigt är andelen som inte svarat, eller inte kan svara, väldigt mycket högre 2005 än 1993. Anledningen till att så många hade svårt att svara på frågan 2005 är inte helt lätt att se. En tänkbar orsak kan vara den allmänt sett högre datoriseringen i dagens samhälle kombinerad med frågans formulering. I dagens samhälle är det oerhört mycket vanligare med datorer, både på arbetsplatserna och i hemmen, än det var 1993. Detta har i sin tur fått till följd att den allmänna datamognaden har ökat. Den som ställs inför frågan: Har ert företag ett datoriserat ekonomisystem som förenklar upprättandet av momsdeklaration? kanske därför, på ett annat sätt än som var fallet 1994, tar ställning till det inneboende villkor som faktiskt finns i frågan, dvs. att det inte bara ska vara fråga om ett datoriserat ekonomisystem det ska dessutom förenkla upprättandet av momsdeklarationen. År 1993 kanske man på ett annat sätt förutsatte att ett datoriserat ekonomisystem faktiskt förenklade hanteringen. I dagens samhälle tar man datorer för givet och har ingen praktisk erfarenhet av manuell hantering. Datoriseringens fördelar är därmed oklara, vilket gör frågan svår att besvara för den som tar ställning till frågan i sin faktiska lydelse.

### *Ekonomisystemens påverkan på fullgörandekostnaderna*

I tabellen nedan visas den genomsnittliga kostnaden för företag med respektive utan datoriserat ekonomisystem fördelat på storlek. I alla de tre storlekskategorierna är den genomsnittliga kostnaden högre för företag med ett datoriserat ekonomisystem än utan.

**Tabell 20 Genomsnittlig kostnad för företag med respektive utan datoriserat ekonomisystem fördelat på storlek**

Datoriserat ekonomisystem	Antal anställda				
	0	1-4	5-	Vet ej	Samtliga
Ja	6 967	12 181	24 148	19 800	12 656
Nej	5 290	10 798	22 415	-	7 517
Vet ej/Ej svar	5 430	11 193	17 318	21 567	9 086
<b>Totalt</b>	<b>5 761</b>	<b>11 446</b>	<b>21 509</b>	<b>21 318</b>	<b>9 753</b>

Tolkningen av resultaten ovan är beroende av om företagen i de två kategorierna - har ett datoriserat system eller ej - är homogena eller inte.

Om företagen i de två kategorierna skulle vara lika i alla avseenden, utom vad gäller om de har ett datoriserat ekonomisystem eller ej, så skulle resultatet ovan strida mot de föreställningar som allmänt råder om datoriseringens effekter. Resultatet skulle nämligen indikera att datoriserade ekonomisystem gör momshanteringen dyrare. Denna tolkning beaktar dock inte det villkor som faktiskt finns i den fråga som respondenterna besvarat, dvs. att systemet "förenklar upprättandet av momsdeklarationen". Hade det inte varit så att systemet förenklar momshanteringen skulle respondenten ha svarat nej på frågan, även om han har ett datoriserat ekonomisystem. Kostnaderna för nej-kategorin skulle därmed ha blivit högre än för ja-kategorin.

Förklaringen måste därför vara att företagen inte är homogena och att skillnaderna bl.a. ligger i hur komplicerad momshanteringen är. Mycket talar för att resultatet visar att det är företag med en mer komplicerad momshantering som skaffar datoriserade ekonomisystem. Deras relativt sett höga kostnad hade utan det datoriserade systemet varit ännu högre. För företag som står inför en lättare momssituation finns däremot inga lönsamhet i att skaffa ett datoriserat system.





## 7 Betydelsen av antalet momsskattesatser på fullgörandekostnadernas storlek

I detta kapitel undersöker vi sambandet mellan företagens kostnader för momshanteringen och antalet momsskattesatser. Sett till företagspopulationen i stort stiger kostnaden för momshanteringen när ett företag hanterar fler än en momsskattesats. Kostnaden per företag ökar både mellan en och två och mellan två och minst tre momsskattesatser. I snitt är skillnaden mellan att hantera en respektive två momsskattesatser 2 390 kronor, och mellan två och minst tre 5 846 kronor. Skillnaden mellan de företag som endast har att hantera en momsskattesats och de med tre eller fler momsskattesatser är i snitt 8 236 kronor per företag.

**Tabell 21 Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser 1**

Antal momsskattesatser	Kostnad/företag	Antal företag (%)
1	8 686	78%
2	11 076	17%
Minst 3	16 922	5%
<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>	<b>100</b>

I tabell 21 ovan har vi räknat med alla momsskattesatser, dvs. även 0 procent moms. Om vi istället tittar på de företag som hanterar momsskattesatserna 6, 12 och 25 procent blir skillnaderna ännu större. Skillnaden mellan att hantera en respektive två momsskattesatser är i detta fall 2 710 kronor, och mellan två och tre 6 715 kronor. Skillnaden mellan de företag som endast har att hantera en momsskattesats och de med tre momsskattesatser är i snitt 9 425 kronor per företag, se tabell 22 nedan.

**Tabell 22 Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser 2**

Antal momsskattesatser	Kostnad/företag	Antal företag (%)
1	8 753	82%
2	11 463	14%
3	18 178	4%
<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>	<b>100%</b>

Innan vi drar slutsatsen att antalet momsskattesatser påverkar företagens fullgörandekostnad måste vi kontrollera om det finns andra faktorer som kan ligga bakom detta samband. I det följande undersöker vi hur relationen mellan kostnaden för momshanteringen och antalet momsskattesatser påverkas av att vi konstanthåller för företagets storlek, antal år företaget bedrivit verksamhet, huruvida företaget använder ett datoriserat ekonomisystem eller ej och vilken betydelse det har om företaget sköter momsredovisningen internt eller externt.

### *Företagets storlek*

Att fullgörandekostnaderna stiger med ett ökat antal momsskattesatser skulle kunna förklaras av att fler stora företag hanterar fler momsskattesatser. Genom att konstanthålla för företagsstorleken kan vi undersöka om sambandet mellan antalet

momsskattesatser och fullgörandekostnaderna står sig oberoende av företagets storlek. I tabellen nedan har vi delat in företagen efter antal momsskattesatser och antal anställda. Kostnaderna för momshanteringen stiger med ett ökat antal momsskattesatser oberoende av antalet anställda. Störst skillnad i kronor räknat hittar vi hos företag med fler än 5 anställda. Skillnaden mellan att hantera en respektive tre momsskattesatser är ca 8 000 kronor för dessa företag. Merkostnaden för att hantera tre istället för en momsskattesats i procent räknat är dock störst bland företag med 1-4 anställda, ca 54 procent.

**Tabell 23 Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser och antal anställda**

<b>Antal anställda</b>	<b>Antal momsskattesatser</b>	<b>Kostnad/företag</b>
0 anställda	1	6 045
	2	6 573
	Minst 3	7 646
	<b>Totalt</b>	<b>6 185</b>
1-4 anställda	1	12 599
	2	16 075
	Minst 3	19 412
	<b>Totalt</b>	<b>13 592</b>
5-anställda	1	19 296
	2	28 505
	Minst 3	27 124
	<b>Totalt</b>	<b>22 247</b>
<b>Totalt</b>	<b>1</b>	<b>8 686</b>
	<b>2</b>	<b>11 076</b>
	<b>Minst 3</b>	<b>16 922</b>
	<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>

Sambandet mellan kostnaden och antalet skattesatser är opåverkat av vilken storleksvariabel som används. Kostnaden för momshanteringen stiger med ett ökat antal momsskattesatser även när vi konstanthåller för omsättningen.

Vi kan alltså konstatera att företagets storlek inte förklarar sambandet mellan företagets kostnader för momshanteringen och antalet momsskattesatser. Sambandet finns kvar även när vi konstanthåller för storlek.

### ***Antal år företaget har bedrivit verksamhet***

Vi har sett att det finns ett reellt samband mellan fullgörandekostnaderna och antalet momsskattesatser som företaget måste hantera. En följdfråga som uppstår är om företagen kan vidta några åtgärder för att reducera kostnadsökningen som hanteringen av flera momsskattesatser innebär. Man skulle t.ex. kunna tänka sig att företag som varit verksamma en längre tid kunnat effektivisera sin hantering av momsskattesatserna, och därmed reducera kostnadsökningen som flera momsskattesatser innebär, dvs. att det har uppstått en inläringseffekt. Ett sätt att testa denna hypotes är att undersöka om fullgörandekostnaderna ökar med antalet momsskattesatser även för företag som bedrivit sin verksamhet i några år. Vi kan dock konstatera att kostnaderna för momshanteringen hos företag som varit verksamma i mer än tre år ökar ju fler momsskattesatser företaget hanterar. Skillnaden mellan att hantera en respektive tre

momsskattesatser är i snitt 10 034 kronor. Resultatet visar att det inte verkar finnas någon direkt inlärningseffekt när det gäller hanteringen av flera momsskattesatser. Om vi istället tittar på företag som varit verksamma i mindre än tre år ser vi däremot inte något samband mellan kostnaden för momshanteringen och antalet momsskattesatser företaget hanterat. En förklaring skulle kunna vara att de flesta företag ännu inte hunnit få rutin i momshanteringen. Det är först när företagen varit verksamma under en längre tid som rutinerna börjar sätta sig och skillnader med avseende på antal momsskattesatser blir tydliga. I urvalet är dock antalet företag med två respektive tre momsskattesatser och som varit verksamma i mindre än tre år för få för att vi ska kunna dra några säkra slutsatser.

**Tabell 24 Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser och antal år företaget har bedrivit verksamhet**

Antal år företaget bedrivit verksamhet	Antal momsskattesatser	Kostnad/företag
0-3 år	1	7 052
	2	6 191
	Minst 3	6 744
	Totalt	6 915
Längre än 3 år	1	9 192
	2	12 314
	Minst 3	19 226
	Totalt	10 288
Vet ej/ej svar	1	23 699
	2	8 244
	Totalt	10 092
<b>Totalt</b>	<b>1</b>	<b>8 686</b>
	<b>2</b>	<b>11 076</b>
	<b>Minst 3</b>	<b>16 922</b>
	<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>

### *Förekomsten av ett datoriserat ekonomisystem*

En annan faktor som skulle kunna minska kostnaden för att hantera flera momsskattesatser är huruvida företaget använder ett datoriserat ekonomisystem när de upprättar sin momsdeklaration. Denna hypotes får dock inte heller något stöd i resultaten. Både hos företag som använder respektive inte använder ett datoriserat ekonomisystem stiger kostnaderna för momsredovisningen ju fler momsskattesatser företaget hanterat. Skillnaden mellan att hantera en momsskattesats och tre momsskattesatser är 10 922 kronor för företag som svarat att de har ett datoriserat ekonomisystem och 4 628 kronor för företag som svarat att de inte har ett. (Det är t.o.m. så att även procentuellt, dvs. i förhållande till kostnaden att hantera en momsskattesats, har företag som svarat att de använder ett datoriserat ekonomisystem en högre kostnad). Att skillnaden är större för företag med ett datoriserat ekonomisystem kan delvis förklaras av att det finns fler stora företag i denna grupp jämfört med gruppen utan ett datoriserat ekonomisystem. En annan förklaring kan vara att det i första hand är företag med den mest komplicerad redovisningen som väljer att investera i datastöd.

**Tabell 25 Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser och förekomsten av ett datoriserat ekonomisystem**

<b>Har datoriserat ekonomisystem</b>	<b>Antal momsskattesatser</b>	<b>Kostnad/företag</b>
Ja	1	11 189
	2	14 276
	Minst 3	22 422
	<b>Totalt</b>	<b>12 359</b>
Nej	1	6 865
	2	8 009
	Minst 3	11 535
	<b>Totalt</b>	<b>7 271</b>
Vet ej/ej svar	1	8 066
	2	10 728
	Minst 3	15 918
	<b>Totalt</b>	<b>8 941</b>
<b>Totalt</b>	<b>1</b>	<b>8 686</b>
	<b>2</b>	<b>11 076</b>
	<b>Minst 3</b>	<b>16 922</b>
	<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>

### ***Intern eller extern momshantering***

Man skulle också kunna tänka sig att en extern hantering av moms skulle effektivisera den på så sätt att betydelsen av flera momsskattesatser minskar. En analys av resultaten visar dock att så inte är fallet. Oavsett om företagen sköter moms enbart internt, enbart externt eller både internt och externt ökar kostnaderna för momshanteringen med ett ökat antal momsskattesatser. Störst skillnad procentuellt ser vi bland företag som sköter momshanteringen internt. Hos dessa företag är skillnaden mellan att hantera tre istället för en momsskattesats drygt 100 procent (6 806 kronor). I absoluta tal är skillnaden dock störst hos företag där momshanteringen sköts både internt och med extern hjälp. Företag med både intern och extern redovisning har dock högre kostnader än andra företag rent generellt vilket skulle kunna förklara en del av den stora skillnaden i absoluta tal. Kostnaden för dessa företag att hantera moms är 17 101 kronor i snitt vilket kan jämföras med 7 280 och 9 809 kronor för företag som sköter momsredovisningen helt internt respektive helt externt.

**Tabell 26 Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser och om momshanteringen sköts internt eller externt**

<b>Typ av momshantering</b>	<b>Antal momsskattesatser</b>	<b>Kostnad/företag</b>
Helt och hållet internt	1	6 576
	2	8 462
	Minst 3	13 526
	<b>Totalt</b>	<b>7 214</b>
Helt och hållet externt	1	8 935
	2	11 775
	Minst 3	16 199
	<b>Totalt</b>	<b>9 769</b>
Både internt och externt	1	14 670
	2	17 143
	Minst 3	24 443
	<b>Totalt</b>	<b>15 789</b>
Vet ej/ej svar	1	3 205
	2	6 306
	Minst 3	4 542
	<b>Totalt</b>	<b>3 778</b>
<b>Totalt</b>	<b>1</b>	<b>8 686</b>
	<b>2</b>	<b>11 076</b>
	<b>Minst 3</b>	<b>16 922</b>
	<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>

### *Vad är priset för flera momsskattesatser?*

Som vi kunnat se ovan stiger fullgörandekostnaderna med ett ökat antal momsskattesatser. Frågan är vad kostnaden att hantera mer än en momsskattesats uppgår till totalt. I tabell 27 nedan har vi försökt beräkna företagens totala ”merkostnad” för att hantera mer än en momsskattesats. Genom att utgå från den genomsnittliga kostnaden för företag med en, två respektive minst tre momsskattesatser får vi fram totalkostnaden som den ser ut i dag. Vi har sedan beräknat en totalkostnad som istället utgår från att samtliga företag endast har en momsskattesats. Skillnaden mellan totalkostnaden i dag och den framräknade totalkostnaden som bygger på att alla företag endast har en momsskattesats uppgår till knappt 480 miljoner kronor. Denna merkostnad utgör ca 9 procent av de totala fullgörandekostnaderna och 30 procent av kostnaderna för företag med mer än en momsskattesats. Uttryckt på ett annat sätt skulle fullgörandekostnaderna för momsens minska med i genomsnitt 30 procent hos företag med mer än en momsskattesats om en enhetlig momsskattesats infördes.

**Tabell 27 Kostnad för att hantera flera momsskattesatser<sup>42</sup>**

<b>Antal skattesatser</b>	<b>Genomsnittlig kostnad</b>	<b>Antal företag</b>	<b>Kostnad idag</b>	<b>Total kostnad med en momsskattesats (miljoner kr)</b>	<b>Besparing (miljoner kr)</b>
1	8 686	449 598	3 905	3 905	-
2	11 076	97 450	1 079	846	233
Minst 3	16 922	29 987	507	260	247
<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>	<b>577 034</b>	<b>5 492</b>	<b>5 012</b>	<b>480</b>

Vi visade tidigare i detta avsnitt skillnaden i genomsnittlig kostnad om vi endast tittar på hanteringen av momsskattesatserna 6, 12 och 25 procent. Den totala besparingen att införa en enhetlig momsskattesats skulle i detta fall bli drygt 440 miljoner kronor. Om hänsyn tas till företag som inte ingår i urvalet tillkommer ytterligare ett tiotal miljoner kronor.

Till den beräknade kostnaden kan läggas merkostnader för företag som inte redovisar mer än en skattesats, men ändå har en svårare momshantering enbart på grund av förekomsten av flera skattesatser. Alla företag måste ta ställning till hur regelverket ska tillämpas för den verksamhet de bedriver, och inrätta sina rutiner och system efter detta. Om denna bedömning ska göras utifrån ett komplicerat system blir den också svårare och mera kostsam. Eftersom en differentierad mervärdesskattesatsstruktur komplicerar regelverket innebär resonemanget att den medför en fördyring för fler företag än just dem som hanterar fler än en skattesats. Storleken på denna fördyring är svår att uppskatta. Den totala merkostnaden för en differentierad mervärdesskattesatsstruktur kan dock uppskattas till minst 500 miljoner kronor.

<sup>42</sup> Det kan påpekas att vi i tabell 27 ovan har utgått från att skillnaden i kostnad mellan företag med olika momsskattesatser uteslutande beror på hanteringen av flera momsskattesatser. Vi kan dock inte utesluta att även andra faktorer kan förklara en del av skillnaden.

## 8 Momsens inverkan på likviditeten

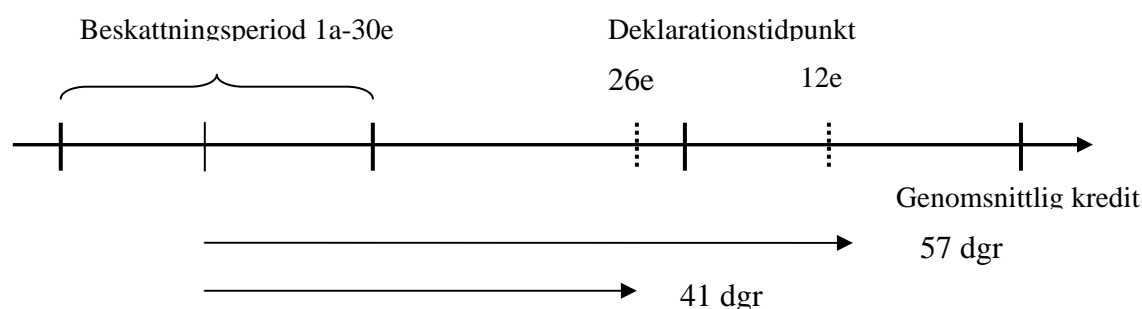
### 8.1 Tidsglapp mellan beskattnings- och betalningsperiod

Som redan nämnts i rapportens inledning är momsen en indirekt skatt, vilket innebär att den belastar slutkonsumenten men tas ut och betalas in av producenten eller säljaren. Företagen kan alltså betraktas som statens uppbördsmän av moms. När momsen infördes fick företagen en väl tilltagen kredit med inbetalning av skatten. Detta med det uttalade syftet att de skulle erhålla en kompensation för att de tar in skatt åt staten. I samband med skattekontots införande 1996 kortades redovisningsperioden från två till en månad. Samtidigt förkortades betalningsfristen betydligt.

I avsnitt 2.3 redogjordes för omständigheter som kan göra att skattesystem har positiva effekter för skattebetalarna. En sådan omständighet är när det finns en fördröjning mellan beskattnings- och betalningstidpunkten. Den moms som företaget påför priset på sin försäljning, utgående moms, är pengar som kan användas av företaget självt till dess att den ska betalas in till staten. Ju längre fram deklarationstidpunkten för momsen ligger, desto mer värd är den kredit företaget får. Den moms företaget självt betalar på sina inköp, ingående moms, innebär däremot det omvända för företaget, dvs. företaget får ligga ute med pengarna till dess att återbetalning sker. Detta sker normalt sett när företaget lämnar sin deklaration och således kvittar sin fordran för ingående moms mot den utgående momsen som ska betalas in. Om den ingående momsen är större än den utgående momsen ska dock företaget få det överskjutande beloppet återbetalat.

Påpekas bör att kompensationen i form av krediter inte har någon betydelse för fullgörandekostnaderna som sådana. Som beskrivs i avsnitt 2.3 är kompensationen i form av krediter endast en omfördelning av ränteintäkter mellan staten och företagen. Fullgörandekostnaden betraktad som en driftskostnad för momssystemet påverkas således inte av detta.

Den första pilen nedan illustrerar den kredittid ett mindre företag, som normalt redovisar momsen den 12:e den andra månaden efter beskattningsperioden, får när nettomomsen är positiv. Den genomsnittliga kredittiden blir för dessa 57 dagar. Stora företag, med en omsättning överstigande 40 miljoner kronor, betalar sin moms den 26:e i månaden efter beskattningsperioden. Detta innebär att dessa företag erhåller en kortare kredittid än de små, cirka 41 dagar.



I de fall nettomomsen är negativ gäller det omvända, dvs. företaget har en fordran på staten som istället är den som erhåller en kredit. Enligt momslagen ska Skatteverket i dessa fall skyndsamt återbetala den negativa moms till företagen. Det finns heller inget som hindrar företagen från att lämna sin momsdeklaration före den föreskrivna deklARATIONSTIDPUNKTEN.

### 8.1.1 Företag som redovisar moms i skattedeklarationen

I tabellen nedan visas total momsutbetalning och faktisk genomsnittlig kredittid per månad för olika storlekskategorier år 2004<sup>43</sup>. Som framgår var kredittiden i varje storlekskategori något kortare i de fall företagen hade moms att återfå jämfört med när de hade moms att betala. Värt att nämna är också att företagen snabbare fick sin momsfordran återbetald ju större de var. Med andra ord så tycks likviditetsmedvetenheten i företagen förbättras med ökad storlek.

**Tabell 28 Total momsutbetalning och genomsnittlig kredittid i dagar per månad indelat efter företagsstorlek**

	Att betala		Att återfå		Netto	
	Total momsutbetalning, mdkr	Genomsnittlig kredittid	Total momsutbetalning, mdkr	Genomsnittlig kredittid	Total momsutbetalning, mdkr	Genomsnittlig kredittid
-1mkr	7,2	59,4	5,1	58,2	2,1	58,9
1mkr-10mkr	40,4	59,4	6,1	57,8	34,3	59,0
10mkr-40mkr	41,0	58,7	4,9	55,5	36,0	58,0
40mkr-	212,0	47,7	98,2	44,6	113,8	46,8
<b>Samtliga</b>	<b>300,5</b>	<b>58,9</b>	<b>114,3</b>	<b>57,5</b>	<b>186,2</b>	<b>58,4</b>

Källa: Skatteverket, egna beräkningar av data från statistikdatabasen GIN-skatt

Värdet av den kompensation företagen får genom krediterna motsvaras av den ränta företagen hade fått betala om de lånat samma belopp. I tabellen nedan visas en beräkning av denna ränta<sup>44</sup>. I den första kolumnen visas total beräknad ränta, antal företag och genomsnittlig ränta för företag som netto under 2004 betalade in moms. I kolumnen därefter visas samma sak för företag som netto under 2004 fick tillbaka moms. Sist visas nettoberäkningarna för samtliga företag.

<sup>43</sup> Beräkningarna bygger på uppgifter om redovisnings- och betalningstidpunkter från Skatteverkets momssystem

<sup>44</sup> Beräkningen utgår från varje enskilt grundbeslut för skattedeklarationerna år 2004. Kredittiden är beräknad utifrån antalet dagar som förflutit från mitten av beskattningsmånaden till den faktiska förfallomånaden och det faktiska beloppet som fanns att betala eller återfå den aktuella månaden. Med andra ord är beräkningen gjord som om alla företag fått kontant betalt av kunden och försäljningen fördelat sig jämnt över månaden. Vid beräkningen har räntesatsen 5 procent använts.



**Tabell 29 Beräknad ränta på momskredit**

	Moms att betala			Moms att återfå			Nettomoms		
	Total ränta, mnkr	Antal företag	Genomsnittlig ränta	Total ränta, mnkr	Antal företag	Genomsnittlig ränta	Total ränta, mnkr	Antal företag	Genomsnittlig ränta
-1mnkr	58	136 302	428	39	85 016	464	19	221 318	85
1mnkr-10mnkr	331	122 850	2 696	43	18 037	2 405	288	140 887	2 043
10mnkr-40mnkr	331	24 147	13 723	34	3 195	10 590	298	27 342	10 882
40mnkr-	1 270	9 647	131 698	500	2 655	188 482	770	12 302	62 597
<b>Samtliga</b>	<b>1 991</b>	<b>292 946</b>	<b>6 798</b>	<b>617</b>	<b>108 903</b>	<b>5 667</b>	<b>1 374</b>	<b>401 849</b>	<b>3 420</b>

De minsta nettobetalande företagen fick med detta betraktelsesätt en genomsnittlig kompensation med 428 kronor, medan de allra största fick 131 698 kronor. Problemet i detta sammanhang är företag som netto under året fick tillbaka mer moms än de betalade in. Dessa får i praktiken ingen räntekompensation alls. Tvärtom får de ligga ute med momspengar åt staten. Den beräknade räntan på dessa utlägg visas i den andra kolumnen. För den minsta och största storlekskategorin ligger denna ränta över intäktsräntan. Nettoräntan är dock positiv för varje storleksgrupp. Detta beror på att antalet företag som betalar in moms i varje grupp är betydligt större än antalet som får moms tillbaka.

### 8.1.2 Företag som redovisar momsen i inkomstdeklarationen

För de allra flesta av de minsta företagen sker redovisningen av momsen vid endast ett tillfälle. Detta tillfälle är när den allmänna inkomstdeklarationen lämnas året efter inkomståret. Även dessa skattskyldiga ska dock betala momsen månadsvis som F-skatt. Det finns därmed i teorin en viss kredit även för dessa företag, dock något kortare än för företag som redovisar momsen i skattedeklarationen. Eftersom F-skatten ska betalas den 12e månaden efter aktivitetsmånaden blir kredittiden i genomsnitt cirka 27 dagar ( $30/2 + 12$ ).

Inkomståret 2004 uppgick den totala nettomomsen som redovisades i inkomstdeklarationerna till 5 654 miljoner kronor. Med antagande om 27 dagars genomsnittlig kredittid och en ränta om 5 procent kan den totala nettokrediten beräknas till 20,9 miljoner kronor ( $5\,654 \times 27/365 \times 5\text{procent}$ ). I genomsnitt innebär detta för de cirka 375 000 företag som redovisar moms i inkomstdeklarationen en ränta om 56 kronor.

Denna beräkning är mycket ungefärlig. Den förutsätter dels att det totala momsbeloppet fördelar sig jämnt över årets 12 månader, dels att all moms, både den som ska betalas och den som återfås, finns inberäknad i den månadsvisa preliminära skatten.

### 8.1.3 Total ränteffekt

I tabellen nedan sammanfattas beräkningarna. Slutsatserna är desamma som i de internationella undersökningar som beskrivs i avsnitt 2.3. De minsta företagen får i genomsnitt också den minsta räntekompensationen. Detta är i sig inget uppseendeväckande utan en naturlig följd av att räntan är relaterad till den absoluta storleken på det mervärde som produceras i företagen. Det intressanta är däremot när kompensationen i form av ränta jämförs med företagets kostnader för att hantera momsen. Det har tidigare konstaterats att fullgörandekostnaderna för momsen är regressiv, dvs. momsen utgör en relativt sett tyngre belastning för de små företagen än

för de stora. Sammanställningen nedan visar att kompensationen i form av ränta på krediten närmast förstärker denna regressivitet. Räntan täcker en väldigt liten del av kostnaderna för de minsta företagen, medan den för många av de större företagen utgör en ganska god kompensation. För vissa kan den rentav överstiga kostnaderna.

**Tabell 30 Antal företag, total nettoränta, genomsnittlig nettoränta och fullgörandekostnad**

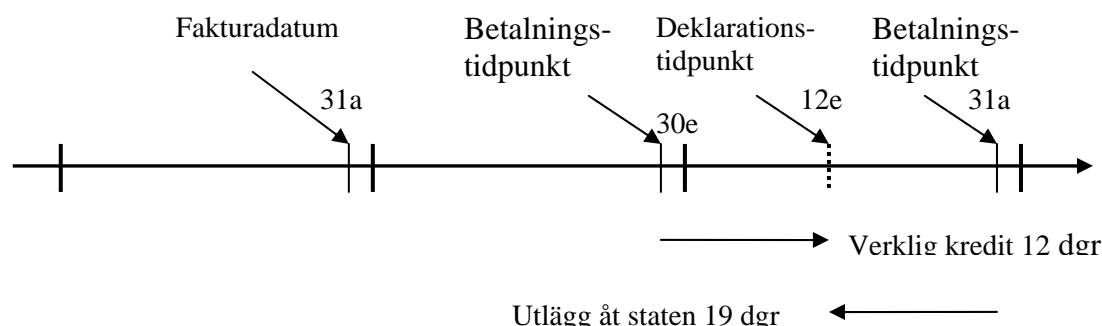
Kategori	Antal företag	Total nettoränta, mnkr	Genomsnittlig nettoränta, kr	Genomsnittlig fullgörandekostnad*
Inkomstdeklaration	374 543	20,9	56	4 295
Skattedeklaration -1mnkr	221 318	18,9	85	5 970
1mnkr-10mnkr	140 887	287,8	2 043	15 025
10mnkr-40mnkr	27 342	297,5	10 882	21 608
40mnkr-	12 302	770,1	62 597	50 000**
<b>Totalt</b>	<b>776 392</b>	<b>1 395,2</b>	<b>1 797</b>	<b>9 516</b>

\*Avser endast företag som ingått i enkätundersökningen. Detta innebär att kostnaderna för företag utan telefonnummer och offentliga myndigheter inte ingår. För företag med fler än 499 anställda se nedan.

\*\*Kostnaden är beräknad utifrån en ungefärlig sammanvägning av kostnaderna för de företag som ingick i enkätundersökningen med en omsättning över 40 miljoner kronor och de företag med fler än 499 anställda vars kostnader fastställts genom intervjuer.

## 8.2 Företagens kundkrediter

Beräkningarna av företagets kredittider ovan utgår från skattskyldighetens inträde, dvs. när omsättningen anses ha skett enligt momslagen. Detta innebär att beräkningarna görs utan hänsyn till de verkliga betalningsströmmarna.<sup>45</sup> Om hänsyn tas till när betalningen faktiskt sker blir de verkliga kredittiderna för många företag betydligt kortare än i beräkningarna ovan. Antag att ett företag fakturerar en kund den 31:a och ger denne en kredittid på 30 dagar. Om denna kund sköter betalningarna som han ska få företaget en verklig kredit med momsinsbetalningen på 12 dagar.



Eftersom skattskyldigheten för de flesta företag är oberoende av betalningen får ett litet företag aldrig ge en kundkredit på längre tid än 42 dagar för att det aldrig någonsin ska hända att det får betala in momsen till staten innan de själva har fått betalt från kunden.

<sup>45</sup> Detta gäller alla företag som redovisar momsen enligt faktureringsmetoden, som innebär att skattskyldigheten inträder när omsättning skett, dvs. oftast vid leveransen av varan. Denna metod är obligatorisk för alla företag som har en omsättningen överstigande 20 prisbasbelopp. För 2004 motsvarade detta en omsättning om 786 000 kronor. Alternativet till faktureringsmetoden är bokslutsmetoden som innebär att momsen under löpande år redovisas först när betalning sker. Bokslutsmetoden användes under 2004 av 133 000 företag.

Det andra exemplet i figuren ovan visar att ett företag som fakturerar en kund den 31:a och ger denne en kredit på 60 dagar får ligga ute med momsen till staten i 19 dagar. För att få en uppfattning om hur den kredittid som ges fungerar i praktiken ställde Skatteverket i enkäten ett antal frågor som berör detta. Resultaten av dessa redovisas i nästa avsnitt.

Av tabellen nedan framgår att 40 procent av alla företag någon gång under det senaste räkenskapsåret fått betala in moms innan de själva fått betalt av kunden. Ytterligare 5 procent av företagen kan inte svara på om det någon gång har hänt.

**Tabell 31 Andel av alla företag som någon gång under det senaste räkenskapsåret fått betala in moms innan de själva fått betalt av kunden**

Har det under det senaste räkenskapsåret någon gång hänt att ert företag fått betala in moms innan ni själva fått betalt av kunden?	Andel
Ja	40%
Nej	55%
Vet ej	5%
<b>Totalt</b>	<b>100%</b>

För många företag inträffar den situationen att kunden inte kan betala en faktura i tid på grund av att denne själv har likviditetsproblem. Detta är en risk som finns i allt företagande. Någon avsikt att anpassa momssystemet efter sådana tillfälliga avvikelser från de normala betalningsmönstren finns inte. Allvarligare är om det förekommer mera systematiska avvikelser från de normala betalningsmönster som varit utgångspunkten vid skapandet av momssystemet.

Under senare år har bland annat Företagarnas Riksorganisation kommit med rapporter där det hävdas att många småföretag får allt större likviditetsproblem p.g.a. att de får betala in moms långt innan de själva får betalt. Detta p.g.a. av att många storföretag tenderar att dröja allt längre med betalningen av fakturor. Företagarnas Riksorganisation menar att momssystemet utgår från en normal betalningstid på 30 dagar medan storföretagen gärna väntar 60 dagar med betalning, detta med hänvisning till internationell praxis.<sup>46</sup>

För att få en uppfattning om storleken på detta eventuella problem ställdes i enkäten ett antal följdfrågor till den inledande frågan. Den första följdfrågan handlade om för hur stor del av försäljningen som momsen fått betalas in till staten innan företaget självt fått betalt. Den andra följdfrågan handlade om vilka orsaker företaget trodde låg bakom de sena betalningarna. De alternativ som fanns var:

- att kunden ignorerade deras betalningstider,
- att långa betalningstider var ett krav från kunden,
- att kunden hade egna likviditetsproblem eller
- annan orsak/vet ej.

De två första frågealternativen är avsedda att fånga in de företag som befinner sig i ett sådant beroendeförhållande till kunden att det är tvunget att finna sig i den

<sup>46</sup> Företagarnas Riksorganisation, Maktrabatten: *Småföretagarna lånar från sin privata ekonomi för att klara likviditeten*, December 2003.

ofördelaktiga situationen. Situationen kan vara sådan för t.ex. små underleverantörer till storföretag som har att välja på att antingen ligga ute med pengar under lång tid eller att se en stor betydande kund vända sig till en konkurrent. De två första alternativen har i tabellen nedan sammanfattats som att kunden utnyttjar en maktposition. Andra orsaker redovisas för sig. Eftersom företagen i enkäten kunde uppge mer än ett alternativ indelas resultaten i tabellen i tre kategorier. Den tredje kategorin utgörs av dem som hänvisat till en kombination av de två huvudorsakerna.

**Tabell 32 Orsaker till att moms fått betalas innan kunden betalat fördelat på för hur stor del av omsättningen som så varit fallet**

Utlägget förklaras:	För hur stor del av försäljningen som momsen fått betalas innan företaget självt fått betalt av kunden						Samtliga
	Mkt liten del	Liten del	Viss del	Ganska stor del	Mkt stor del	Vet ej/ej svar	
Helt av att kunderna utnyttjar en maktposition	7%	8%	8%	3%	1%	1%	28%
Delvis av att kunderna utnyttjar sin maktposition	1%	4%	5%	2%	1%	0%	15%
Helt av andra orsaker t.ex. av kundens egna likviditetsproblem	18%	18%	13%	5%	3%	1%	57%
<b>Samtliga</b>	<b>26%</b>	<b>30%</b>	<b>26%</b>	<b>10%</b>	<b>6%</b>	<b>2%</b>	<b>100%</b>

Av tabellen framgår att 57 procent av de företag som uppgett att de någon gång fått betala in momsen innan de själva fått betalt svarar att kundernas likviditetsproblem helt låg bakom den uppkomna situationen. För resterande 43 procent är det således helt eller delvis kundens maktposition som är orsaken till problemet. För 20 procent är problemet av en inte obetydlig omfattning (den gråmarkerade delen av tabellen). För 7 procent av företagen är problemet ganska eller mycket stort (den mörkgrå delen av tabellen).

Sett till samtliga företag är det cirka 17 procent av företagen som någon gång under det senaste räkenskapsåret fått betala in moms innan det självt har fått betalt av kunden helt eller delvis p.g.a. att kunden utnyttjar sin maktposition. Av dessa är det cirka 8 procent där problemet inte är obetydligt ("viss del" eller en större del av försäljningen). För 3 procent gäller detta en ganska eller stor del av försäljningen. Tilläggas kan att en maktposition kan vara orsaken även bakom alternativet att problemet beror på att kunden har likviditetsproblem.

**Tabell 33 Orsaker till att moms fått betalas innan kunden betalat fördelat på samtliga momsskattskyldiga**

Problemets orsak	Problemets omfattning			Samtliga
	Problemet existerar ej eller är okänt	Okänd eller obetydlig omfattning	Inte obetydlig omfattning	
Problemet existerar ej eller är okänt	60%	..	..	<b>60%</b>
Helt eller delvis av att kunderna utnyttjar sin maktposition	..	9%	8%	<b>17%</b>
Helt av andra orsaker t.ex. av kundens egna likviditetsproblem	..	14%	8%	<b>23%</b>
<b>Samtliga</b>	<b>60%</b>	<b>23%</b>	<b>16%</b>	<b>100%</b>

För att Skatteverket ska kunna utföra sitt uppdrag på ett rimligt sätt måste skattesystemet vara accepterat hos allmänhet och företag. Saknas denna acceptans bland stora grupper av skattebetalare kan inte Skatteverket ta in den skatt som är demokratiskt beslutad. En viktig förutsättning för allmänhetens acceptans av skattesystemet är att detta är anpassat efter skattebetalarnas förutsättningar. Exempelvis måste det finnas rimliga möjligheter för skattebetalarna att i rätt tid leverera in den skatt de är skyldiga att betala.

Enligt uppgifter bl.a. i ovannämnda rapport från Företagarna så tenderar vissa företag att kräva allt längre kredittider av sina leverantörer, bl.a. med hänvisning till vad som allmänt gäller internationellt. Det har i denna studie inte undersökts hur stark denna eventuella tendens är. Resultaten ovan öppnar dock för frågan om momssystemet är anpassat till de ökade kredittider som vissa små företag står inför.

Om det är momsreglerna som ska anpassas efter beteendet hos vissa mäktiga företag eller om det är rimligare att näringslivet som kollektiv tar ett samlat grepp om problemet är en stor och svår fråga. Allmänt bör dock gälla att skattesystemet ska vara anpassat efter de seder och bruk som gäller inom affärlivet. Om det skulle vara så att internationaliseringen av näringslivet också medför permanent ändrad praxis bör rimligen också skattesystemet anpassas därefter. Det kan därför finnas skäl att belysa denna fråga djupare i en separat studie.



## 9 Omsättningsgräns - effekter på fullgörandekostnader och skatteintäkter

Som framgår av rapporten så utgör fullgörandekostnaderna en tyngre belastning för de små företagen än för de stora. Samtidigt så utgör de momsintäkter som kommer från de minsta företagen en mycket liten andel av statens totala momsintäkter. Uttryckt på ett annat sätt så betyder detta att kostnaden för att ta in en momskrona till staten är större om den kommer från ett litet företag än ett stort. För att ge en bild av förhållandet mellan fullgörandekostnader och momsintäkter för de minsta företagen visas i denna bilaga ett räkneexempel över effekterna av en tänkt omsättningsgräns på 90 000 kr.

Anledningen till att räkneexemplet utgår från denna omsättningsgräns är att den föreslås i betänkandet av Mervärdesskatteutredningen (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, SOU 2002:74). Bakgrunden till utredningens förslag är följande. Utredningen uppdrag var att föreslå förändringar så att de svenska momsreglerna överensstämmer med det sjätte mervärdesskattedirektivet. Ett av utredningens förslag var att den särskilda regeln om undantag för omsättning av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund tas bort. För att denna förändring inte ska medföra en alltför stor ökning av den administrativa bördan för de berörda objekten och myndigheter föreslås att en omsättningsgräns om 90 000 införs. Anledningen till att gränsen sätts till just detta belopp är att det är den högsta gränsen för befrielse som medges enligt Sveriges anslutningsfördrag till EU.

I tabellen nedan visas underlaget till räkneexemplet.

**Tabell 34 Konsekvenser av en omsättningsgräns på 90 000 kronor**

	Antal	Utgående moms	Ingående moms	Moms netto	Genomsnittlig fullgörandekostnad*, (kr)	Sammanlagd fullgörandekostnad, mnkr
Samtliga med en omsättning <90 tkr	296 915	2 020	4 429	-2 409	1 258	373
Varav skattskyldiga där utgående moms överstiger ingående moms	130 828	1 223	508	<b>715</b>	1 113	<b>280</b>
Redovisar moms i skattedeklaration	23 528	366	165	201	1 748	41
Redovisar moms i inkomstdeklaration	107 300	857	343	514	974	104

Källa: Skatteverket, statistikdatabasen GIN-skatt

\*Uppskattad till 50% av den genomsnittliga fullgörandekostnaden för företag som redovisar momsen i inkomstdeklarationen

Redovisningsåret 2003 fanns cirka 297 000 företag med en omsättning understigande 90 000 kr. Dessa redovisade sammanlagt cirka 2 miljarder kronor i utgående moms och 4,4 i ingående moms, dvs. de fick netto tillbaka cirka 2,4 miljarder kronor. Orsaken till den stora nettoåterbetalningen är att det i denna grupp finns många företag som befinner sig i ett uppbyggnadsskede. En obligatorisk omsättningsgräns skulle därmed kunna slå hårt mot många företag. Det är därför rimligt att en omsättningsgräns skulle vara frivillig och att det i första hand skulle vara företag som är nettoinbetalare av moms som skulle välja att undantas från skatteplikt. Av tabellen framgår att det var cirka 131 000 företag med en omsättning under 90 000 kronor som hade en utgående moms som var större än den ingående. Totalt betalade dessa in 715 miljoner kronor netto till

staten. Det har i detta sammanhang ingen betydelse om företagen säljer till en slutlig konsument eller till ett momsstattepliktigt företag. Detta belopp skulle bli det belopp staten förlorade på en sådan omsättningsgräns. En uppskattning av fullgörandekostnaderna för den aktuella gruppen uppgår till 280 miljoner kronor. Detta betyder att fullgörandekostnaden för den aktuella gruppen uppgår till cirka 40 procent av momsintäkten för staten, dvs. momsen är relativt sett dyr att ta in från de allra minsta företagen.

Till beräkningarna ovan kan läggas de fullgörandekostnader som tillkommer med de ideella föreningar och trossamfund som skulle omfattas av momsreglerna. Utredningen bedömde att mellan 10 000 och 24 000 föreningar och samfund skulle tillkomma med de nya reglerna. Storleken på fullgörandekostnaderna för dessa tillkommande objekt är mycket svåra att uppskatta eftersom omfattningen på den tillkommande momshanteringen i dessa är okänd. En mycket grov uppskattning är att de totala kostnaderna ligger mellan 30 och 70 miljoner kronor.



## 10 Slutsatser

Det viktigaste resultatet från denna studie är att fullgörandekostnaderna belastar de minsta företagen förhållandevis hårdare än de större. Detta förhållande har dessutom förstärkts under det senaste decenniet. Utöver detta medför den ekonomiska utvecklingen, med storföretagens s.k. outsourcing av tjänster och bildande av allt fler småföretag, att antalet skattesubjekt ökar. Det vill säga, den ekonomiska utvecklingen i sig medför högre fullgörandekostnader, utan att produktionen ökar i motsvarande grad.

Mot bakgrund av denna utveckling är det mycket angeläget att underlätta för främst de minsta företagen att redovisa moms. Det är angeläget såväl ur verksamhetssynpunkt som ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. För att Skatteverket ska kunna utföra sin uppgift fordras att skattebetalarna allmänt accepterar skattesystemet. Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv är det viktigt att resurserna används på ett samhällsekonomiskt effektivt sätt. Onödigt höga kostnader för att redovisa moms är inte väl använda resurser.

Därmed kommer vi till frågan vad som kan göras för att minska kostnaderna. I denna rapport behandlar vi inte denna fråga särskilt ingående. Den huvudsakliga avsikten har istället varit att ta fram ett underlag som kan tjäna som ett bidrag i diskussionen om hur skattebetalarnas villkor kan förbättras. I rapporten finns två kvantitativa effektberäkningar av tänkbara förändringar av momssystemet. Den första är en beräkning av effekterna på fullgörandekostnaderna av ett införande av en enhetlig momsskattestas. Den andra är en beräkning av effekterna av en omsättningsgräns. Enligt beräkningarna skulle en enhetlig momsskattesats medföra en minskning av fullgörandekostnaderna med cirka 500 miljoner kronor, medan en omsättningsgräns om 90 000 kronor skulle minska fullgörandekostnaderna med omkring 280 miljoner kronor. Dessa två förändringar skulle alltså minska fullgörandekostnaderna med cirka 780 miljoner kronor, vilket motsvarar 12 procent av de totala fullgörandekostnaderna.

Regeringen har ett mål att regelbördan inom skatteområdet ska minska med 20 procent fram till år 2010. De två förändringar som redovisas ovan skulle alltså, om de genomfördes, medföra att regeringens mål isolerat till momsområdet uppnåddes till hälften. Med tanke på att förändringarna är omfattande kan konstateras att målet är ambitiöst.

Skatteverket måste oförtrutet arbeta vidare med att hitta sätt att göra momshanteringen lättare för företagen. Det närmast liggande är naturligtvis att förenkla den administrativa hanteringen för företagen genom bättre information, service och smidigare uppgiftslämnande. Därutöver är det viktigt att Skatteverket ständigt deltar i arbetet med att anpassa regelverket efter de krav som omvärlden ställer. På så sätt är Skatteverket en del i det stora kontinuerliga arbetet att göra momshanteringen så smidig som möjligt för alla parter. När det gäller det konkreta målet att minska bördan med 20 procent är det dock uppenbart att det fordras större grepp än så. När två så omfattande förändringar som en enhetlig skattesats och en omsättningsgräns endast leder halvvägs måste slutsatsen vara att det krävs en mycket omfattande översyn för att vi ska nå ända fram.



## Bilaga 1 Statistiska osäkerheter

### Enkätundersökningen

Som framgår av kapitel 3 bygger huvuddelen av resultaten i denna studie på en statistisk undersökning där ett antal företag slumpmässigt valts ut för att besvara frågor om sina momsförhållanden. Utgångspunkten är att de tillfrågade företagen ska vara representativa för alla momsskattepliktiga företag. Som i alla urvalsundersökningar kan det dock förekomma slumpmässiga avvikelser från de verkliga värdena. Hur stora dessa eventuella avvikelser är går inte att veta. Däremot går det att utifrån variationen i de svar som inkommit med viss sannolikhet beräkna storleken på dem. Den sannolikhet som normalt används i sådana sammanhang är 95 procent. Med andra ord så beräknas de avvikelser från de verkliga värdena som resultaten med 95 procents säkerhet befinner sig inom. Detta uttrycks som att avvikelsen beräknas inom ett 95-procentigt konfidensintervall.

I tabellen nedan visas gränserna för den genomsnittliga och totala kostnaden i ett 95-procentigt konfidensintervall per stratum, dvs. de grupper efter vilka urvalet gjordes.

**Tabell 35 95-procentigt konfidensintervall för genomsnittlig och total kostnad per stratum**

Antal anställda	Genomsnittlig kostnad (kr)	95-procentigt konfidensintervall		Totalkostnad (mnkr)	95-procentigt konfidensintervall	
		Nedre gräns	Övre gräns		Nedre gräns	Övre gräns
0	6 185	5 560	6 810	2 405	2 162	2 648
1-4	13 588	12 577	14 598	1 729	1 600	1 857
5-499	22 247	20 051	24 443	1 360	1 226	1 494
<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>	<b>8 593</b>	<b>10 443</b>	<b>5 494</b>	<b>4 960</b>	<b>6 028</b>

Konfidensintervallen för den genomsnittliga kostnaden är inte särskilt stora. Med 95 procents säkerhet är avvikelsen för den totala genomsnittliga kostnaden mindre än 1 000 kronor. För totalkostnaden så innebär det en maximal avvikelse på cirka 0,5 miljarder kronor.

I tabellen nedan visas motsvarande konfidensintervall för den lite finare storleksindelning som ofta använts i denna studie. Som framgår är osäkerhetsintervallet stort i kategorin med de allra största företagen. Orsaken är att gruppen utgörs av förhållandevis få företag med relativt stor spridning i kostnad. Totalt sett finns dock ett tydligt samband mellan företagsstorlek och kostnad.

**Tabell 36 95-procentigt konfidensintervall för genomsnittlig och total kostnad per företagsstorlek**

Antal anställda	Genomsnittlig kostnad (kr)	95-procentigt konfidensintervall		Totalkostnad (mnkr)	95-procentigt konfidensintervall	
		Nedre gräns	Övre gräns		Nedre gräns	Övre gräns
0	6 185	5 560	6 810	2 405	2 162	2 648
1-4	13 588	12 577	14 598	1 729	1 600	1 857
5-9	20 048	17 333	22 763	612	529	695
10-49	24 049	21 331	26 767	621	551	692
50-499	26 565	13 343	39 787	127	64	189
<b>Totalt</b>	<b>9 518</b>	<b>8 593</b>	<b>10 443</b>	<b>5 494</b>	<b>4 960</b>	<b>6 028</b>

### ***Övriga grupper***

Osäkerhetsberäkningarna ovan avser de företag som ingått i enkätundersökningen. Som beskrevs i kapitel 3 gäller detta alla momsregistrerade företag med färre än 500 anställda som har telefonnummer och inte är offentliga myndigheter. Kostnaderna för övriga kategorier har uppskattats på andra sätt än genom en slumpvis utskickad enkät. Detta gör att den statistiska osäkerheten för dessa inte kan beräknas på samma sätt som för dem som ingått i enkätundersökningen. Rimligheten i dessa uppskattningar får istället göras utifrån individuella bedömningar. Vår bedömning är att de systematiska intervjuer och uppskattningar som legat till grund för kostnadsberäkningen för dessa andra grupper är tillräckliga för att göra en rimlig uppskattning. Detta gäller särskilt som ingen av dessa grupper har någon stor betydelse för totalresultatet.

### ***Underlaget för uppräknin***

När den genomsnittliga kostnaden för olika grupper räknas upp till ett totalbelopp används SCB:s statistik över antalet momsregistrerade företag. Denna statistik avser antalet vid en viss tidpunkt. Eftersom företag ständigt ny- och avregistreras under året är det totala antalet som varit registrerade någon gång under året större än antalet som är registrerade vid en viss tidpunkt. Detta innebär att uppräknningen till ett totalbelopp är en underskattning. År 2003 var cirka 927 000 företag någon gång registrerade för moms. Enligt SCB:s underlag för uppräknin till ett totalbelopp var 830 000 registrerade till moms vid den aktuella tidpunkten 2005. Det är alltså stor omsättning av momsregistrerade företag under ett år. Eftersom de flesta av dessa företag torde ha haft liten eller obefintlig verksamhet under året, och därmed låga eller obefintliga fullgörandekostnader, bedömer vi att underskattningen är liten sett till totalkostnaden.

Den enkät som skickades ut till ett representativt urval företag avsåg alla momsregistrerade företag med färre än 500 anställda, som har ett telefonnummer och inte är offentlig myndighet. Anledningen till att urvalet begränsades till företag med telefonnummer är att vi bedömde att företag utan telefonnummer i många fall har en lägre aktivitetsnivå. Exempelvis kan det vara fråga om företag som är registrerade men ännu inte kommit igång med verksamheten, att de visserligen är momsregistrerade men där verksamheten bedrivs sporadiskt eller att de trappat ned verksamheten. Kostnaderna för dessa antas därför motsvara 25 procent av kostnaderna för företag med telefonnummer i motsvarande storlekskategori. Detta bedömer vi vara en försiktig uppskattning som inte överskattar kostnaderna.

### ***1993 års undersökning***

I 1993 års undersökning har kostnaderna för de minsta företagen uppskattats med andra metoder än i 2005 års undersökning. I 1993 års studie har kostnaderna för gruppen företag med 0-4 anställda beräknats genom uppskattningar, bl.a. utifrån information från redovisningskonsulter. I uppskattningarna utgår man från att det i genomsnitt tar cirka 20 timmar/år att upprätta en momsdeklaration oberoende av företagsstorlek. Detta motsvarar i dåtidens penningvärde 2 500 kronor. Inklusiv löpande momshantering uppskattas den totala kostnaden till 4 000 kronor i dåtidens penningvärde. Uppräknat till de lönenivåer som används i 2005 års undersökning motsvarar kostnaden 7 328 kronor. För inte momsregistrerade företag uppskattades kostnaden till 500 kronor, vilket uppräknat till kostnadsnivån i 2005 års undersökning motsvarar 916 kronor. Eftersom kostnaderna för de minsta företagen beräknats med olika metoder i de två undersökningarna finns en osäkerhet om jämförbarheten. Vår bedömning är dock att

uppskattningarna i båda årens undersökningar avser samma typ av aktiviteter och kostnader och att de gjorts utifrån så goda grunder att kostnaderna är jämförbara.

Innan siffrorna från 2005 års undersökning jämförs med 1993 års undersökning korrigeras det ursprungliga materialet i flera avseenden. För det första räknas prisnivån om till 2005 års nivå. För det andra görs uppräknigen till en totalnivå utifrån samma bas, dvs. uppräknigen görs för båda åren utifrån SCB:s statistik över antalet momsregistrerade företag. För det tredje görs en nedjustering för företag som saknar telefonnummer på motsvarande sätt som gjorts i 2005 års undersökning. Eftersom undersökningen 1993 även den enbart riktade sig till företag med telefonnummer måste motsvarande försiktighetsjustering göras även av dessa siffror. Vi har bedömt att samma justering bör göras för samtliga kategorier, även för företag med 0-4 anställda som inte ingick i enkäturvalet. Ingenting i 1993 års undersökning tyder nämligen på att denna grupp betraktats på annat sätt än att aktivitetsnivån är densamma som i övriga grupper. För att slutsatserna i rapporten inte ska kunna ifrågasättas på grund av justeringarna för antagandet om lägre aktivitetsnivå visas i tabellen nedan jämförelser mellan de båda undersökningarna utan försiktighetskorrigeringen för företag utan telefonnummer. Istället antas att företag utan telefonnummer har samma kostnader som andra företag i samma storleksklass.

Tabellen visar att det tidigare identifierade mönstret förstärks, dvs. att kostnaderna ökat för de minsta företagen samtidigt som de minskat för de större.

**Tabell 37 Jämförelse av fullgörandekostnader för momsen 1993 och 2005 där försiktighetskorrigeringen för lägre aktivitetsnivå inte gjorts något av åren**

	<u>Antal företag</u>		<u>Genomsnittlig kostnad</u>		<u>Total kostnad, mnkr</u>		<u>Förändring</u>		
	1993	2005	1993	2005	1993	2005	Volym	Kostnad	Netto
0-4 anställda	634 908	766 134	4 565	7 537	2 898	5 774	989	1 887	2 876
5-9 anställda	24 896	31 799	36 640	19 312	912	614	133	-431	-298
10-49 anställda	19 140	26 161	40 304	23 760	771	622	167	-317	-150
50-499 anställda	3 930	4 865	67 784	26 003	266	127	24	-164	-140
500- anställda	416	425	599 064	633 991	249	269	6	15	20
Offentligt anställda	1 142	1 038	205 184	76 431	234	79	-*	-*	-*
<b>Summa</b>	<b>684 432</b>	<b>830 422</b>	<b>7 790</b>	<b>9 014</b>	<b>5 332</b>	<b>7 485</b>	<b>1 319</b>	<b>989</b>	<b>2 308</b>

Eftersom förändringen i kostnader mellan 1993 och 2005 är stor i den minsta företagsgruppen, och dessutom gått i motsatt riktning mot övriga grupper, samtidigt som kostnaderna för den beräknats på ett annat sätt i 1993 års undersökning kan det vara motiverat att studera just denna grupp närmare. I tabellen nedan visas resultatet av en jämförelse mellan de båda åren där den minsta gruppen, i motsats till beräkningarna ovan, inte behandlats konsekvent ifråga om antagandet om lägre aktivitetsnivå när telefonnummer saknas. Inkonsekvensen består i att någon försiktighetskorrigering för lägre aktivitetsnivå inte gjorts för kostnaderna i 1993 års undersökning. Syftet med detta är att göra en känslighetsanalys som beaktar eventuella invändningar att denna grupp, av någon anledning, borde särbehandlas i detta avseende. Kostnadsförändringen blir med dessa antaganden inte lika dramatisk för den minsta gruppen. Fortfarande kvarstår dock samma mönster som tidigare. Kostnaderna har ökat för de minsta företagen samtidigt som de minskat för de större.

**Tabell 38 Jämförelse av fullgörandekostnader för momsén 1993 och 2005 där försiktighetskorrigeringen för lägre aktivitetsnivå gjorts i alla kategorier utom för den minsta företagsstorleken i 1993 års siffror**

	<u>Antal företag</u>		<u>Genomsnittlig kostnad</u>		<u>Total kostnad, mnkr</u>		<u>Förändring</u>		
	1993	2005	1993	2005	1993	2005	Volym	Kostnad	Netto
0-4 anställda	634 908	766 134	4 565	5 931	2 898	4 544	778	867	1 645
5-9 anställda	24 896	31 799	34 330	19 266	855	613	133	-375	-242
10-49 anställda	19 140	26 161	39 626	23 752	758	621	167	-304	-137
50-499 anställda	3 930	4 865	67 538	26 003	265	127	24	-163	-139
500- anställda	416	425	597 984	633 991	249	269	6	15	21
Offentligt anställda	1 142	1 038	203 297	76 431	232	79	-*	-*	-*
<b>Summa</b>	<b>684 432</b>	<b>830 422</b>	<b>7 682</b>	<b>7 444</b>	<b>5 258</b>	<b>6 253</b>	<b>1 108</b>	<b>40</b>	<b>1 148</b>

Slutligen uppstår frågan hur säkert det iakttagna mönstret är, dvs. att kostnaderna ökat för de minsta företagen och minskat för de stora. Eftersom alla kostnaderna för alla grupper inte uppskattas genom slumpmässiga urval går det inte att göra en regelrätt statistisk beräkning av osäkerheten. Vår bedömning, utifrån de konfidensintervall som visas i inledningen till denna bilaga, är dock att skillnaderna mellan de olika grupperna är så stora att resultatet kan betraktas som säkert. Detta gäller oavsett vilka antaganden som görs om urvalspopulationen och eventuella samband mellan telefonnummer och aktivitetsnivåer.

## Bilaga 2 Nuteks mätning av företagens administrativa kostnad

### *Bakgrund*

På uppdrag av regeringen bedriver Nutek sedan hösten 2003 ett arbete med att mäta den administrativa börda som regelverken orsakar företagen. Det första området som mättes var mervärdesskattelagen, och under hösten 2004 redovisade Nutek utfallet av sina mätningar i två rapporter.<sup>47</sup> Syftet med Nuteks mätningar är att de ska utgöra underlag för regelförbättringar och att man ska kunna mäta den administrativa kostnaden över tiden. Begreppet administrativ börda är fastställt av regeringen och kan inte likställas med begreppet fullgörandekostnad. Med administrativ börda avses företagens kostnader för att upprätta, lagra eller överföra uppgifter till offentliga myndigheter och/eller tredje part och har därmed ett snävare tillämpningsområde än begreppet fullgörandekostnader. Nuteks mätning syftar därmed inte till att få fram den totala kostnaden företagen har för att hantera moms.

Mot bakgrund av det omfattande arbete som Nutek bedriver med att mäta den administrativa bördan kan man ställa sig frågan varför Skatteverket valt att genomföra ytterligare en mätning? Det viktigaste svaret är att Skatteverket velat göra en studie som är jämförbar med 1993 års undersökning och på så sätt få en uppfattning hur de förändringar som skett sedan dess påverkat fullgörandekostnaden. Skatteverket ser också denna studie som ett komplement, som vid sidan av Nuteks studie, kan användas i arbetet med att lätta företagens börda.

### *Metodskillnader*

Skillnaderna mellan Nuteks mätning och Skatteverkets undersökning handlar dels om en metodskillnad och dels om att de två undersökningarna har olika omfattning. Nedan följer i punktform några av de viktigaste skillnaderna mellan de två undersökningarna.

- Nuteks metod bygger på att man mäter kostnaderna för varje enskilt informationskrav i lagstiftningen och resultaten baseras på en värdering, utifrån intervjuer med företag och experter, av hur mycket tid det tar för en normaleffektiv verksamhet att efterleva kraven i lagen. Modellen tar därmed inte hänsyn till om några företag är särskilt ineffektiva och vice versa. I Skatteverkets undersökning som bygger på ett representativt urval av alla företag kommer däremot alla avvikelser från det normaleffektiva företaget att räknas med.
- Nuteks mätning inriktade sig på företagets aktiviteter för att fakturera, bokföra och redovisa moms, dvs. de kostnader ett företag har när verksamheten ”flyter på som vanligt”. Bedömningsfrågor som företag ställs inför när de ska hantera komplexa momsregler togs däremot inte med i uppräkningsav företagets totala kostnad, utan beskrevs endast kvalitativt. Skatteverkets undersökning

---

<sup>47</sup> Mätning av företagens administrativa börda, Huvudrapport: Metodbedömning, organisationsförslag samt resursbedömning, Infonr 035-2004 samt Mätning av företagens administrativa börda, Underlagsrapport: Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen med StandardKostnadsModellen.

avser att studera de faktiska kostnader som näringslivet har för att redovisa moms, och därvid särskilt beakta sådana kostnader som följer av komplexiteten i lagstiftningen.

- Det finns i dag ingen statistik som visar hur många företag som använder extern hjälp. Nutek gjorde därför ett antagande om att alla företag som deklarerar momsen i inkomstdeklarationen anlitar extern hjälp. Kostnaden för hjälpen uppskattades med hjälp av uppgifter från redovisningskonsulter. Nutek antog vidare att alla företag som deklarerar i skattedeklarationen sköter momshanteringen internt. I själva verket är det många företag som deklarerar i skattedeklarationen som använder extern hjälp, och alla företag som deklarerar i inkomstdeklarationen anlitar inte extern hjälp. I Skatteverkets undersökning har företagen själva fått uppge om de använder extern hjälp och deras utgifter för detta.

### ***Jämförelse av resultaten***

Enligt Skatteverkets undersökning uppgår de totala fullgörandekostnaderna för momsen till 6,3 miljarder kronor. Den administrativa bördan i Nuteks mätning uppgår till ca 2,7 miljarder kronor. Vid en första anblick framstår detta som en mycket stor skillnad. Om vi däremot analyserar resultaten mot bakgrund av de olika metoder som använts och skillnaden i omfattning framstår inte längre skillnaden som lika dramatisk. I Skatteverkets undersökning angav företagen att de ägnar 62 procent av sin tid till den löpande momshanteringen, vilket motsvarar ca 3,9 miljarder kronor. Med tanke på att den administrativa bördan i Nuteks mätning kan sägas motsvara den löpande momshanteringen i Skatteverkets undersökning är det kanske snarare denna siffra vi ska jämföra med.

Sammanfattningsvis kan sägas att de två modellerna har olika styrkor och svagheter. Nuteks modell ger mer detaljerad information om belastningen p.g.a. enskilda regler, men mäter inte de totala fullgörandekostnaderna för momshanteringen. Skatteverkets modell däremot speglar bättre den totala kostnaden, men ger samtidigt inte samma detaljinformation om olika reglers påverkan. Skillnaderna kan även sägas svara mot de olika syften undersökningarna har. Nuteks undersökning vill spegla mikronivån, genom att prislappar sätts på enskilda regeländringar och förändringarna över tiden. Den exakta kostnaden är därmed inte lika viktig. Skatteverket vill däremot med sin undersökning mera hålla ett makroperspektiv. Utgångspunkten är en totalkostnad som sedan kan fördelas mellan olika typer av skattebetalare. Detta makroperspektiv ger en mer översiktlig och generell information om hur momssystemet fungerar ur effektivitetssynpunkt. Det ger oss även en uppfattning om vilka totala samhällliga kostnader som är förknippade med momshanteringen.



## Bilaga 3 Momsens tillkomst och reglernas utveckling

### *Från omsättningsskatt och varuskatt till mervärdesskatt*

Bortsett från den allmänna omsättningsskatten, som fanns under åren 1940 till 1946, infördes den första generella konsumtionsskatten 1960 med den allmänna varuskatten. Denna omfattade med vissa undantag alla varor av lös egendoms natur. Tjänster beskattades endast i de fall något samband fanns med en skattepliktig vara. Skatten togs ut enbart i sista ledet, dvs. mellan detaljist och konsument. Skattesatsen uppgick vid införandet till fyra procent. De stora problemen med varuskatten var dels att avgöra om det var en vara eller tjänst som levererats, dels om försäljningen gick till en slutlig konsument.

Den allmänna varuskatten ersattes 1968 av en mervärdesskatt enligt nuvarande modell, där varje led i produktions- och distributionskedjan svarar för skatten på det mervärde som tillförts varan eller tjänsten. Därav benämningen mervärdesskatt (moms). Genom att man i varje led redovisar moms på hela försäljningsbeloppet (s.k. utgående moms), men samtidigt får göra avdrag för den moms som påförts av närmast föregående led (s.k. ingående moms), så blir effekten att momsen bara beräknas på det egna mervärdet.

#### *Exempel:*

Trävarufirman A säljer till möbelfabriken B:

<b>Faktura till B</b>		<b>Momsredovisning</b>	
Trävaror	500 kr	Utgående moms	125 kr
Moms 25 %	125 kr	Ingående moms	0 kr
Fakturasumma	625 kr	Till staten (125-0)	125 kr

Möbelfabriken B säljer till möbelfabriken C:

<b>Faktura till C</b>		<b>Momsredovisning</b>	
Bokhylla	1 400 kr	Utgående moms	350 kr
Moms 25 %	350 kr	Ingående moms	125 kr
Fakturasumma	1 750 kr	Till staten (350-125)	225 kr

Möbelfabriken C säljer till kunden D:

<b>Kontantpris till D</b>		<b>Momsredovisning</b>	
Bokhylla (inkl. moms 500 kr)	2 500 kr	Utgående moms	500 kr
		Ingående moms	350 kr
		Till staten (500-350)	150 kr
		Summa moms till staten	500 kr

Som man ser i exemplet ovan så kommer alltid momsen från olika led (125 kr + 225 kr + 150 kr) att överensstämja med den moms som kunden fått betala (500 kr).

Skattesatsen var vid införandet tio procent, men höjdes sedan successivt. Med enstaka undantag omfattade mervärdesskatten samma varor och tjänster som den allmänna varuskatten. För vissa varor och tjänster var beskattningsvärdet reducerat till 60 eller 20 procent av vederlaget.

I lagen om mervärdesskatt var skatteplikten på varor i det närmaste generell. De varor som undantogs från beskattning var särskilt uppräknade i lagen. Undantagen var antingen kvalificerade eller okvalificerade. Den som tillhandahöll varor som var kvalificerat undantagna hade rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv i

verksamheten. Något som inte gällde den som tillhandahöll sådant som var okvalificerat undantaget från skatteplikt. När det gällde beskattning av tjänster var skatteplikten däremot inte generell. Endast i lagen särskilt uppräknade tjänster var skattepliktiga.

Principen för mervärdesbeskattning är att skattskyldighet föreligger för skattepliktig omsättning inom landet av vara eller tjänst som sker i en yrkesmässig verksamhet. Dessutom föreligger skattskyldighet för import av varor. Då betalas moms till tullen. Vid export av varor påförs däremot ingen moms.

## ***Mervärdesskatten efter skattereformen***

### ***Skatteplikt och skattesatser***

En omfattande skattereform genomfördes 1991. Skattereformen medförde att mervärdesskatten blev mer enhetlig och likformig vad gäller skatteplikt och skattesatser. I princip all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster omfattades efter reformen av mervärdesskatt. Beskattningsområdet har genom detta utvidgats väsentligt. Endast enstaka undantag från skatteplikten behölls. Den viktigaste principiella förändringen var att tjänster fullt ut började behandlas på samma sätt som varor, dvs. en tjänst skulle vara skattepliktig om inte särskilt undantag angavs i lagen.

De reduceringsregler som tidigare funnits för vissa verksamheter avskaffades genom skattereformen. För att momssystemet skulle bli enhetligt och konkurrensneutralt infördes en generell skattesats på 25 procent oberoende av vilka varor och tjänster som omsattes.

Även efter skattereformen bibehölls vissa undantag från skatteplikt. De viktigaste undantagen var:

- Uthyrning och överlåtelse av fastighet utom hotellrörelse och campingverksamhet
- Allmänna nyhetstidningar
- Bildkonst ägd av upphovsmannen eller dennes dödsbo
- Bio-, teater- och operaföreställningar samt biblioteks- och museiverksamhet
- Verksamhet bedriven i ideella föreningar
- Finansiella tjänster och försäkringstjänster
- Sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning
- Frimärken, sedlar och mynt
- Lotterier, vadhållning och spel

### ***Redovisningsskyldighet***

Före skattereformen förelåg skyldighet att redovisa och till staten inbetala moms först om omsättningen på ett år översteg 30 000 kronor. Denna gräns för redovisningsskyldighet slopades i och med skattereformen, vilket innebar att alla som bedrev momspliktig verksamhet skulle betala moms från första kronan.

Redovisningen av momsen kunde efter skattereformen ske på olika sätt. De skattskyldiga som hade en årsomsättning överstigande 200 000 kronor och de skattskyldiga som inte var skyldiga att lämna allmän självdeklaration skulle vara momsregistrerade och redovisa moms i särskild momsdeklaration. Skattskyldiga med en årsomsättning som inte uppgick till 200 000 kronor per år skulle vanligtvis redovisa momsen i den allmänna självdeklarationen.

För de som redovisade momsen i särskild momsdeklaration var redovisningsperioden enligt huvudregeln två kalendermånader. Deklarationen skulle lämnas senast den 5:e andra månaden efter redovisningsperiodens utgång (momsen för perioden januari-februari skulle alltså redovisas senast den 5 april).

## ***Regeländringar efter skattereformen***

### ***Den enhetliga momsen från skattereformen urholkas***

Den neutrala och enhetliga momsen på 25 procent för samtliga skattepliktiga varor och tjänster som infördes i och med skattereformen lyckades man bara hålla fast vid i ett år. Redan vid ingången av 1992 införde man en till momssats på 18 procent för vissa varor och tjänster. Ett år senare höjdes den lägre skattesatsen från 18 procent till 21 procent och efter ytterligare ett halvår infördes ytterligare en skattesats på 12 procent. Två och ett halvt år efter skattereformens införande (från 1 juli 1993) hade alltså Sverige tre olika procentsatser för moms:

- 25 procent är den allmänna momsen på alla momspliktiga varor och tjänster om inte annat föreskrivs
- 21 procent är matmomsen, dvs. momsen på livsmedel och servering
- 12 procent är momsen på hotell och camping, resor samt transport i skidliftar.

Den 1 januari 1996 slopades skattesatsen på 21 procent. Skatten på livsmedel sänks samtidigt till 12 procent. Sverige fortsätter dock att ha tre momssatser, genom att en moms på 6 procent samtidigt införs. Den gäller det första året endast dagstidningar och inträde till biografier (har tidigare varit skattefritt), men utökas efter några år till att avse fler varor och tjänster.

Under 1997 utökas skatteplikten till att avse en del varor och tjänster som tidigare varit skattefria. Det är bland annat inträde till konserter, cirkus-, teater- och liknande föreställningar, tillträde till idrottsligt evenemang och utövande av idrottslig verksamhet (om det tillhandahålls av stat, kommun eller allmännyttig ideell förening är det även fortsättningsvis skattefritt), överlåtelse av vissa upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk samt biblioteks- och museiverksamhet. Dessa tjänster belagdes endast med 6 procent moms. Samtidigt blev utbildning (förutom grundskole-, gymnasie- och högskoleutbildning), arkivverksamhet och vissa tjänster avseende kinematografisk film skattepliktiga, men de belagdes med full moms, dvs. 25 procent.

Under 2001 och 2002 har ytterligare några varor och tjänster fått sänkt moms till 6 procent. Det gäller personbefordran (var tidigare 12 procent) samt inträde till djurparker och böcker och tidskrifter (var tidigare 25 procent).

### ***En ny mervärdesskattelag införs***

Den 1 juli 1994 trädde en ny mervärdesskattelag (SFS 1994:200; ML) i kraft och ersatte den tidigare lagen från 1968. Den nya lagen har en uppbyggnad och systematik som skiljer sig från den tidigare lagen. Avsikten var att skapa en klarare och mer enhetlig lag samt att göra den mer anpassad till den ordning som gäller inom EU. I samband med den nya lagen fick en del centrala begrepp ändrad innebörd och vissa materiella ändringar genomfördes.

### ***EU-medlemskapet medför nya momsregler för handel inom EU***

Den mest omfattande förändringen av momsreglerna kom den 1 januari 1995, i och med Sveriges medlemskap i EU. Medlemskapet innebar dels att den svenska momslagen anpassades till de direktiv som reglerar momsreglerna inom EG och dels att särskilda regler infördes avseende handel med varor och tjänster mellan länder inom EG. De nya reglerna om handel inom EG innebär i korthet följande:

Vid köp av varor från ett momsregistrerat företag i ett annat EG-land – *gemenskapsinterna förvärv* – ska momsen inte längre betalas till tullen. Momsen tas istället ut hos köparen, som redovisar den som utgående skatt i sin ordinarie redovisning – *förvärvsskatt*. Den som gjort ett gemenskapsinternt förvärv får sedan avdrag för samma belopp som man erlagt i förvärvsskatt, i enlighet med de allmänna reglerna för avdrag för ingående skatt.

Försäljning av varor till ett momsregistrerat företag i ett annat EG-land – *EG-leverans* – är inte skattepliktig. För att verifiera att försäljningen verkligen skett till ett momsregistrerat företag i ett annat EG-land ska företagen redovisa alla sina EG-leveranser på en *kvartalsredovisning*. Den lämnas kvartalsvis och ska innehålla uppgifter om *VAT-nummer* (momsregistreringsnummer för gemenskapsintern handel) för respektive företag man sålt till och total försäljningssumma till respektive företag.

Särskilda regler gäller då tre momsregistrerade företag från olika EG-länder är berörda av en affär om varan levereras direkt från ett av länderna till företaget i det tredje landet – *trepårtshandel*.

Vid postorderförsäljning eller motsvarande *distansförsäljning* till Sverige från ett annat EG-land ska svensk moms tas ut om säljarens sammanlagda försäljning till Sverige överstiger 320 000 kronor per år. I annat fall tar säljaren ut den utländska momsen. Ett svenskt företag med postorderförsäljning till ett annat EG-land kan bli skattskyldigt för sådan försäljning i det andra EG-landet enligt reglerna för moms där.

Förvärv av *nya transportmedel* (olika typer av motorfordon, större båtar och luftfartyg) ska beskattas i Sverige även om de köpts i annat EG-land.

EU-medlemskapet har också föranlett andra förändringar av momsreglerna. Bland annat har Sverige fått byta ut sitt system med avdrag för fiktiv moms vid inköp av varor från privatpersoner till ett system där man vid en senare försäljning av dessa varor endast ska påföra skatt på vinstmarginalen. Vissa resetjänster ska också marginalbeskattas.

### ***Ändrade redovisningsperioder och tidpunkter***

Vid ingången av 1996 ändrades redovisningsperioden för de företag som redovisar momsen i momsdeklarationen från två månader till en månad. För de största företagen (från den 1 januari 1996 gick gränsen vid en omsättning över 10 miljoner kronor och den 1 juli 1996 höjdes gränsen till 40 miljoner kronor) tidigarelades deklarationstidpunkten till den 20:e månaden efter den månad som deklarationen avser. Övriga företag skulle liksom tidigare lämna sin momsdeklaration senast den 5:e i andra månaden efter den månad som deklarationen avser. Samtidigt som redovisningsperioden kortades av höjdes gränsen för vilka företag som ska redovisa moms i inkomstdeklarationen från 200 000 kronor till 1 miljon kronor.

Nästa stora förändring beträffande redovisning och betalning av moms skedde vid ingången av 1998 genom införandet av en skattedeklaration som är gemensam för moms och arbetsgivarredovisning. I samband med det ändrades också tidpunkterna för redovisning och betalning av moms. För företag med en omsättning under 40 miljoner kronor innebär detta att momsen ska redovisas och betalas senast den 12:e i andra månaden efter den månad som deklarationen avser, alltså en ökad tidsfrist med en vecka. För företag med en omsättning överstigande 40 miljoner kronor senareläggs redovisningstidpunkten med sex dagar till den 26:e månaden efter den månad som deklarationen avser. Från och med februari 2006 kommer skattedeklarationen att få ett nytt utseende. Den kommer då att bestå i en sida för moms och en sida för arbetsgivaravgifter. Innehållet i momsdeklarationen kommer dock att vara oförändrat.

Samtidigt som den gemensamma skattedeklarationen infördes så infördes även ett nytt betalningssystem för företagens skatter. Varje företag fick härmed ett skattekonto hos skattemyndigheten, på vilket samtliga skatter och avgifter redovisas. Sedan 2003 har företagen åtkomst till skattekontot på Internet

Från och med 8 mars 2001 har företagen möjlighet att istället för att lämna in en skattedeklaration i pappersform lämna in en elektronisk deklaration via Internet. I dagsläget är det cirka 5,5 procent av företagen som deklarerar via Internet.

### ***Förändringar i momsdeklarationen***

Direkt efter skattereformen 1991 var momsdeklarationen ganska enkel. Den innehöll en rad för utgående skatt, en rad för ingående skatt och en rad för skatt att betala eller få tillbaka (dvs. utgående skatt minus ingående skatt). Utöver detta fanns tre rader för bokförd omsättning; skattepliktig omsättning, skattefri omsättning inom landet och exportomsättning. Slutligen fanns även en rad där man skulle fylla i skatten på egna uttag (det beloppet skulle även ingå i den utgående skatten på första raden).

**Figur 2: Momsdeklarationen efter skattereformen 1991.**

I takt med att momsreglerna blev allt mer komplicerade förändrades även utseendet på momsdeklarationen. Den första förändringen skedde 1992, i och med att man införde en extra momssats på 18 procent. Den utgående skatten delades då upp på två rader; en för 25 procent moms och en för 18 procent moms. När den lägre momssatsen ändrades och

ytterligare en momsats tillkom, så skedde motsvarande ändringar i momsdeklarationen. Den första större förändringen av momsdeklarationens utseende kom först 1995, i samband med Sveriges inträde i EU. Bland den utgående skatten tillkom en rad för utgående skatt på varuförvärv från EG och bland omsättningsuppgifterna tillkom en rad för varuleveranser till EG och varuförvärv från EG. Samtidigt försvann specifikationen av skatten på egna uttag.

Nästa stora förändring av deklarationen skedde när man vid ingången av 1998 införde en skattedeklaration som är gemensam för moms och arbetsgivarredovisning. I samband med detta ökade utrymmet för momsuppgifter från en tredjedels A4 till en halv A4. Det extra utrymmet utnyttjades för att öka specifikationen av momsuppgifterna. Bland uppgifterna för utgående och ingående moms infördes en egen rad för utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet. Det tillkom också en specifikation av utgående och ingående moms vid skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. Den största förändringen avser dock uppgifter om försäljningar och inköp av olika slag. Där ökade specifiseringsgraden genom att handeln med utlandet delades upp på fler rader och att det tillkom uppgifter om försäljningsbelopp och beskattningsunderlag för marginalbeskattade varor och tjänster.

Momsdelen på skattedeklarationen innehåller fortfarande samma uppgifter som vid skattedeklarationens införande 1998. För närvarande diskuteras dock att åter igen bryta isär momsdelen och arbetsgivardelen på skattedeklarationen och göra två olika deklarationer av dessa. I samband med det kommer en översyn att göras av vilka uppgifter som ska lämnas i respektive deklaration. För en utförligare beskrivning av momsreglerna och hur många företag som omfattas av olika regler se bilaga 5.

Figur 3: Momsdelen på skattedeklarationen.

Deklarationen ska finnas hos RSV på deklarationsdagen. (Adress, se baksidan.)		<b>Skattedeklaration</b>	
		01 Deklarationsdag	02 Person-/Organisationsnummer
		Momsreg.nummer/VAT-nummer	
<b>Moms att deklarerat för</b>			
<b>Omsättning inom Sverige</b>			
Momspliktig omsättning inom Sverige	11	<input type="text"/>	
Momsfri omsättning inom Sverige	12	<input type="text"/>	
Momspl. uttag av fastighetsförvaltningstjänster	13	<input type="text"/>	
Omsättn. av marginalbeskattade varor och tjänster	14	<input type="text"/>	
Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättn.	15	<input type="text"/>	
<b>Exportomsättning och EG-handel</b>			
Omsättning av varor utanför EG (export)	21	<input type="text"/>	
Omsättning av tjänster till utlandet	22	<input type="text"/>	
Omsättning av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	23	<input type="text"/>	
Överföring av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	24	<input type="text"/>	
Förvärv av varor från annat EG-land	25	<input type="text"/>	
Trepartsförvärv av varor från annat EG-land <sup>1</sup>	26	<input type="text"/>	
<b>VERKSAMHETSLOKALER - skattskyldighet för uthyrning</b>			
Utgående moms (ingår vid kod 32)	30	<input type="text"/>	
Ingående moms (ingår vid kod 37)	31	<input type="text"/>	
<b>Moms att betala eller få tillbaka</b>			
Utgående moms 25 %	32	+	<input type="text"/>
Utgående moms 12 %	33	+	<input type="text"/>
Utgående moms 6 %	34	+	<input type="text"/>
Utg. moms på varuförvärv från annat EG-land	35	+	<input type="text"/>
Utg. moms på tjänsteförvärv från utlandet	36	+	<input type="text"/>
Avdragsgill ingående moms	37	-	<input type="text"/>
<b>Moms att betala eller få tillbaka</b>	39	+/-	<input type="text"/>

**Tabell 39 De viktigaste förändringarna av momsreglerna efter skattereformen 1991**

År	Skatteplikt	Skattesats	Övrigt*
1992	-Förvaltning av värdepappersfonder undantas från beskattning. -Undantag från skatteplikt för sjuktransporter slopas (1992-05-01).	-Skattesatsen för livsmedel, servering, hotell och camping, resor, transport i skidliftar ändras från 25 % till 18%	
1993	-Från skatteplikt undantas medicinskt betingad fotvård, tillhandahållande av lokal eller anläggning för sport- eller idrottsutövning samt skepp eller luftfartyg.	-Skattesatsen för livsmedel, servering, hotell och camping, resor, transport i skidliftar ändras från 18 % till 21% (1993-01-01) -Skattesatsen för hotell och camping, personbefordran och transport i skidliftar ändras från 21 % till 12% (1993-07-01)	
1994		-Skattesatsen för brevbefordran ändras från 25 % till 12 %	-Ny mervärdesskattelag fr.o.m. 1994-07-01 -Frivillig skattskyldighet införs för andrahandsuthyrning av verksamhetslokaler (1994-07-01) -Definitionen av personbil ändras till att inte omfatta bil med skåpkarosseri vars förarhytt utgör separat karosserienhet (1994-07-01)
1995	-Undantag från skatteplikt för omsättning av bildkonst vilken ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo slopas. Samtidigt införs skattskyldighet om beskattningsunderlaget uppgår till minst 300 tkr. -Sjuktransporter undantas från moms.	-Skattesatsen för serveringstjänster ändras från 21 % till 25 % -Skattesatsen för brevbefordran ändras från 12 % till 25 % -Bildkonst beskattas med 12% (tidigare undantaget)	-Sverige medlem i EU vilket bl.a. medförde införande av gemenskapsinterna förvärv, förvärvsbeskattning (omvänd skattskyldighet) och kvartalsredovisning -Ett system införs för jämkning av avdrag för ingående moms på investeringsvaror som används i verksamhet som enbart delvis medför skattskyldighet. -Vinstmarginalbeskattning på begagnade varor införs och rätten till avdrag för fiktiv skatt slopas (1995-11-01)
1996	-Undantag från skatteplikt för entréavgift till bioföreställningar avskaffas -Undantag från skatteplikt för dagstidningar avskaffas	-Skattesatsen för livsmedel ändras från 21% till 12% -Dagstidningar beskattas med 6% (tidigare undantaget) -Inträde till biografier beskattas med 6 % (tidigare undantaget)	-Redovisningsperioden kortas från två månader till en månad -Redovisnings- och betalningstidpunkten för företag med en omsättning över 40 mkr ändras från den 5:e i andra månaden efter redovisningsperioden till den 20:e i månaden efter redovisningsperioden (1 jan 10 mkr, 1 jul 40 mkr) -Beloppsgränsen för att redovisa moms i inkomstdeklarationen ändras från 200 tkr till 1 mkr. - Marginalbeskattning av resetjänster inom EU införs.

1997	<p>Följande tidigare från skatteplikt undantagna områden beskattas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-tillträde till idrottsligt evenemang och utövande av idrottslig verksamhet som tillhandahålls av annan än stat, kommun eller allmännyttig ideell förening</li> <li>-utbildningstjänster med undantag av grundskole-, gymnasieskole- och högskoleutbildning</li> <li>-överlåtelse av vissa upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk</li> <li>-tillträde till konserter, cirkus-, teater- och andra liknade föreställningar</li> <li>-biblioteks-, musei-, och arkivverksamhet som inte understöds av det allmänna</li> <li>-vissa tjänster avseende kinematografisk film</li> </ul>	<p>-De till vänster uppräknade varorna och tjänsterna beskattas med 6 % utom utbildning, arkivverksamhet och vissa tjänster avseende kinematografisk film som beskattas med 25 % (tidigare undantagna)</p>	<p>-Möjlighet till helårsredovisning av moms i momsdeklarationen införs för handelsbolag med ett beskattningsunderlag om högst 200 tkr per år</p>
1998			<p>-Gemensam skattedeklaration för moms och arbetsgivarredovisning.          -Skattekontot införs, vilket innebär att varje företag får ett skattekonto hos skattemyndigheten där alla redovisning och betalningar bokförs.          -Redovisnings- och betalningstidpunkten för företag med en omsättning mindre än 40 mkr ändras från den 5:e till den 12:e i andra månaden efter redovisningsperioden och för företag med en omsättning över 40 mkr ändras tidpunkten från den 20:e till den 26:e månaden efter redovisningsperioden.</p>
1999	<p>-Undantaget för sjukvård utförd av någon med särskild legitimation utvidgas till att även omfatta apotekare, receptarier, arbetsterapeuter och sjukhusfysiker</p> <p>-Taxfree-försäljningen på EU-interna resor upphör.</p> <p>Skattebefrielse bibehålls för varor som ska användas för direktkonsumtion ombord och vid försäljning på tredjelandsresor (1999-07-01)</p>		
2000	<p>-Tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats undantas från skatteplikt.</p> <p>- Undantaget för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land avskaffas.</p>		



<b>2001</b>		-Skattesatsen för personbefordran ändras från 12% till 6% -Skattesatsen för inträde till djurparker ändras från 25% till 6%	-Ändringar görs i reglerna för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler -Ändringar görs i de s.k. jämningsreglerna för korrigerig av ingående moms
<b>2002</b>		-Skattesatsen för böcker och tidskrifter ändras från 25% till 6%	-Kravet på att utländsk företagare som är skattskyldig till moms i Sverige ska företrädas av ombud slopas för företagare från EU-länderna samt Norge och Åland
<b>2003</b>			-Förmedling av kulturella aktiviteter, transportanknutna tjänster m.fl. ska anses omsatta i det land där den bakomliggande tjänsten utförs -Försäkringstjänster ska anses omsatta där kunden är etablerad -Ändringar görs i reglerna för moms på elektroniska tjänster. Företag utanför EU som omsätter elektroniska tjänster till flera länder inom EU behöver numera endast en kontakt i unionen.
<b>2004</b>			-Vissa ändringar görs i faktureringsreglerna för moms. Förutom vid försäljning av transportmedel behöver inte längre faktura utfärdas vid försäljning till privatpersoner i Sverige. Beloppsgränsen för faktureringskyldighet borttages.
<b>2005</b>	Moms på uthyrning av uppställningsplatser för båtar och uppställningsplatser för husvagnar införs.		

\* Redovisningsskyldighet, redovisningsperioder, beloppsgränser mm



## Bilaga 4 Reglernas utformning, företagens hantering och statistik

I denna bilaga beskrivs närmare hur olika regler är utformade och hur de hanteras av företagen tillsammans med statistik över hur många företag som berörs av reglerna.

I praktiken försvåras administrationen av att det finns omsättningar som är undantagna från moms, olika skattesatser och andra specialregler och av att det ofta uppkommer situationer där man inte vet riktigt hur momsen ska hanteras. Beroende på vilken slags verksamhet man bedriver kan man alltså i större eller mindre omfattning bli tvungen att vid enskilda transaktioner sätta sig in i hur momsreglerna är utformade på det området och göra en bedömning av hur momsen ska hanteras. Ju fler specialregler, undantag och gränsdragningsproblem man berörs av och ju mindre rutinmässig verksamheten är, desto oftare måste man göra dessa individuella bedömningar, och desto högre blir fullgörandekostnaderna.

### *Stora delar av näringslivet hjälper till att administrera momsen*

Eftersom de flesta varor och tjänster i dag är momsskattepliktiga så ska större delen av det svenska näringslivet redovisa moms. Kostnaderna för att administrera momsen – företagens fullgörandekostnader – berör alltså nästan alla verkamma företag i Sverige.

Alla företag som redovisar moms ska enligt gällande regelverk vara momsregistrerade. Totalt var 927 236 företag i Sverige momsregistrerade under 2003<sup>48</sup>. Det är dock en icke obetydlig diskrepans mellan vilka företag som är momsregistrerade och vilka företag som faktiskt redovisar moms. Dels finns det företag som är momsregistrerade som inte redovisar någon moms. Denna grupp består till stor del av företag som är vilande, företag som håller på att starta upp en verksamhet och företag som har lagt ned sin verksamhet. Det finns även företag som redovisar moms men som inte är momsregistrerade. Denna grupp består till stor del av företag som redovisar moms i inkomstdeklarationen då dessa enligt gällande regler anses ha fullgjort sin registreringskyldighet genom redovisningen av moms. Eftersom det inte sker någon automatisk registrering av dem när de redovisar moms i inkomstdeklarationen, utan detta måste göras manuellt på ett skattekontor, kan företag redovisa moms i inkomstdeklarationen under flera år utan att vara momsregistrerade. Eftersom denna studie handlar om vilka kostnader företagen har för att hantera momsredovisningen kommer statistiken att fokusera på de företag som faktiskt redovisar moms. Under 2003 var det totalt 830 600 företag som redovisade moms. Av dessa är det 48 procent som redovisar momsen i skattedeklaration och 51 procent som redovisar momsen i inkomstdeklaration.

---

<sup>48</sup> Dessa uppgifter avviker från tidigare använda uppgifter om antalet momsregistrerade, t. ex. i tabell 8. Anledningen är att siffran ovan avser företag som varit registrerade till moms någon gång under året, medan tidigare uppgifter avser antalet momsregistrerade vid en viss tidpunkt.

**Tabell 40 Antal företag som är registrerade till moms och antal företag som redovisar moms under 2003**

<b>Redovisar eller är registrerade till moms</b>	<b>Antal</b>
Momsregistrerade under 2003	927 236
Redovisar moms under 2003	830 600
- Varav i inkomstdeklarationen	421 448
- Varav i SKD	400 682
ingen uppgift	8 470

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

Momsens storlek har ingen direkt påverkan på företagens fullgörandekostnader. Det administrativa arbete som krävs för att debitera, redovisa och betala in momsen är lika stort oavsett momsens storlek. Momsens utformning som en skatt på det mervärde som har tillförts i respektive led gör dock att det blir stora belopp som ska debiteras och övervältras på nästa led. Netto uppgick momsen under 2003 till knappt 182 miljarder kronor. Brutto är det dock betydligt högre belopp som redovisas. Den utgående momsen uppgick till 1 051 miljarder kronor och den ingående momsen uppgick till 869 miljarder kronor. Det är alltså bara 17 procent av all debiterad moms som ger en inkomst till statskassan. Resterande 83 procent är bara moms som cirkulerar i systemet, dvs. moms som påförs av en näringsidkare för att i nästa led dras av av en annan näringsidkare.

**Tabell 41 Redovisad moms under 2003 (miljoner kronor)**

<b>Redovisad moms</b>	<b>Antal</b>	<b>Andel</b>	<b>Utgående moms</b>	<b>Ingående moms</b>	<b>Moms att betala</b>
Moms att betala	524 263	64,1%	880 363	586 774	293 589
Moms att återfå	293 835	35,9%	170 259	281 863	-111 604
<b>Summa</b>	<b>818 098</b>	<b>100,0%</b>	<b>1 050 622</b>	<b>868 637</b>	<b>181 985</b>
<b>Andel av utgående moms</b>			100,0%	82,7%	17,3%

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

Den helt klart dominerande företagsformen är enskild firma. 60 procent av alla företag som redovisar moms utgörs av enskilda firmor. För skatteuppbörden har dock de enskilda firmorna liten betydelse. De står endast för 5 procent av de totala momsintäkterna. Beträffande inbetald skatt är det istället aktiebolagen som dominerar. Aktiebolagen utgör 29 procent av alla företag som redovisar moms och står för 82 procent av momsen. Den tredje största företagsformen är handelsbolagen. De utgör 8 procent av företagen som betalar moms och står för 3 procent av momsen.

**Tabell 42 Antal företag och redovisad moms under 2003 fördelade på företagsform**

Juridisk form	Antal	Andel	Moms (mnkr)	Andel
Enskild firma	495 878	59,7%	9 045	5,0%
Handelsbolag och Kommanditbolag	65 609	7,9%	5 485	3,0%
Aktiebolag	237 667	28,6%	148 794	81,8%
Bankaktiebolag och sparbanker	91	0,0%	69	0,0%
Försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag	23	0,0%	4	0,0%
Ekonomiska föreningar	3 712	0,4%	1 058	0,6%
Utländska juridiska personer	2 748	0,3%	3 410	1,9%
Bostadsrätts- och samfällighetsföreningar	2 631	0,3%	221	0,1%
Ideella föreningar	3 151	0,4%	255	0,1%
Stiftelser	1 272	0,2%	181	0,1%
Övriga	17 818	2,1%	13 460	7,4%
<b>Summa</b>	<b>830 600</b>	<b>100,0%</b>	<b>181 985</b>	<b>100,0%</b>

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

### *Handel över landsgränser*

När man bedriver handel över landsgränserna måste man dels avgöra vilket land momsen ska erläggas i och om det är säljaren eller köparen som ska erlägga momsen. Avgörande för bedömningen är vilket land säljaren respektive köparen har sin hemvist i, om köparen är momsregistrerad och vilken slags vara eller tjänst som handeln avser.

Företag som handlar med andra länder måste vid varje transaktion göra en bedömning av var beskattningen ska ske och vem som är skattskyldig. Beroende på vem ett inköp görs från eller vem en försäljning sker till och vilken slags vara eller tjänst som avses så blir skatteeffekten olika. Företag som handlar med andra länder måste också ha sin bokföring upplagd på sådant sätt att uppgiftsskyldigheten kan fullföljas. Varuleveranser till EU måste exempelvis specificeras per kund och måste kunna avskiljas från exporten till länder utanför EU. Förvärv från EU-länder ska kunna skiljas från förvärv från länder utanför EU.

I Sverige är det totalt 97 700 företag (dvs. 12 procent av alla företag som redovisar moms) som under 2003 redovisade något inköp eller någon försäljning till utlandet. Gruppen är allt annat än homogen, eftersom den innefattar allt från rena exportföretag till företag som vid ett enda tillfälle har köpt en vara från ett annat land. Ju fler länder och ju fler olika typer av varor och tjänster man handlar med, desto fler olika typer av transaktioner som ska redovisas på olika sätt blir man tvungen att hålla reda på. Å andra sidan kan man förvänta sig att företag med omfattande utlandshandel bygger upp kompetens och rutiner som underlättar hanteringen av dessa transaktioner. Det kan då krävas en större arbetsinsats av det företag som endast någon enstaka gång handlar med utlandet.

Utlandshandel är vanligast bland tillverknings- och handelsföretag. Av samtliga företag som bedriver utlandshandel återfinns 55 procent bland de rena tillverknings- och handelsföretagen (gråmarkerade i tabellen nedan). Jämför vi med samtliga företag som redovisar moms så är det 33 procent av företagen i dessa branscher som bedriver utlandshandel, jämfört med 12 procent för näringslivet totalt. Företag med utlandshandel återfinns dock inom i princip alla branscher.

**Tabell 43 Antal företag med handel över landsgränserna år 2003, fördelade på bransch**

SNI-kod	Bransch	Antal	Andel	Alla företag
01-02 (A)	Jordbruk, jakt och skogsbruk	4 464	2,5%	176 998
05 (B)	Fiske	274	19,4%	1 410
10-14 (C)	Utvinning av mineraler	131	20,2%	649
15-37 (D)	Tillverkning	16 274	31,8%	51 210
40-41 (E)	El-, gas-, värme- och vattenförsörjning	204	16,3%	1 248
45 (F)	Byggverksamhet	3 728	6,7%	55 779
50-52 (G)	Partihandel och detaljhandel; reparation av motorfordon, hushållsartiklar och personliga artiklar	37 651	33,7%	111 822
55 (H)	Hotell- och restaurangverksamhet	865	3,7%	23 492
60-64 (I)	Transport, magasinering och kommunikation	5 318	16,6%	32 076
65-67 (J)	Finansiell verksamhet	506	13,9%	3 636
70 (K)	Fastighets- och uthyrningsverksamhet, företagstjänster	19 486	11,3%	172 894
75 (L)	Offentlig förvaltning och försvar; obligatorisk socialförsäkring	97	18,5%	523
80 (M)	Utbildning	777	9,0%	8 628
85 (N)	Hälsa- och sjukvård, sociala tjänster; veterinärverksamhet	631	5,7%	11 081
90-93 (O)	Andra samhällseliga och personliga tjänster	4 365	7,9%	54 945
95 (P)	Hushållens verksamhet	0	0,0%	84
99 (Q)	Verksamhet vid internationella organisationer, utländska ambassader o.d.	0	0,0%	3
	SNI-kod saknas	2 959	2,4%	124 122

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

Förekomsten av utlandshandel skiljer sig kraftigt mellan företag av olika storlek. Trots att 29 procent av alla företag som bedriver utlandshandel saknar anställda så är det bara 5 procent av samtliga företag utan anställda som bedriver utlandshandel. Det kan jämföras med företag med över 500 anställda, där 71,5 procent bedriver någon form av utlandshandel. Oavsett om man storleksindelar företagen efter antalet anställda eller efter omsättning så framgår det tydligt att ju större företagen är desto större är sannolikheten att de bedriver utlandshandel.

**Tabell 44 Antal företag med handel över landsgränserna år 2003, fördelade på antal anställda**

Antal anställda	Antal företag	Andel	Alla företag	Andel
0	28 143	28,8%	588 324	4,8%
1	9 283	9,5%	59 359	15,6%
2-4	18 627	19,1%	78 110	23,8%
5-9	14 181	14,5%	44 236	32,1%
10-49	20 417	20,9%	48 525	42,1%
50-249	5 398	5,5%	9 636	56,0%
250-499	757	0,8%	1 117	67,8%
>499	924	0,9%	1 293	71,5%
<b>Summa</b>	<b>97 730</b>	<b>100,0%</b>	<b>830 600</b>	<b>11,8%</b>

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

Anm.: Antal anställda uppskattas utifrån antal lönekontrolluppgifter.

### *Handel med varor*

Export av varor är undantagen från moms. När ett svenskt företag exporterar en vara så ska alltså ingen moms debiteras i fakturan och ingen moms ska redovisas i skattedeklarationen. Istället är det importen av varor som är skattepliktig, och det är köparen (importören) som är skattskyldig. Vid import av varor fastställs momsen av tullmyndigheten i samband med förtullningen av varan vid införseln.

Sedan Sverige blev medlem i EU 1995 har ytterligare en variant av utrikeshandel införts, s.k. gemenskapsintern handel. Man skiljer idag mellan gemenskapsintern handel, dvs. handel mellan två EU-länder, och import och export, som betecknar handeln med tredje land, dvs. handel med ett land utanför EU. Beträffande den gemenskapsinterna handeln är Skatteverket beskattningsmyndighet för moms.

När en skattskyldig säljare i ett EU-land säljer varor till en skattskyldig köpare i ett annat EU-land ska någon mervärdesskatt inte påföras. Säljaren har ändå avdragsrätt för mervärdesskatten på sina inköp. För att varorna ska få levereras utan mervärdesskatt krävs att köparen är skattskyldig, dvs. är registrerad till mervärdesskatt i sitt hemland. Säljaren måste därför ha uppgift om köparens registreringsnummer och kunna kontrollera detta. Det blir då köparen som ska beskatta förvärvet i sitt hemland.

Eftersom försäljningar till andra EU-länder bara är momsbefriade om köparen är momsregistrerad i sitt hemland har man behov av att kunna kontrollera de försäljningar som har ägt rum skattefritt. Därför har man tillskapat kvartalsredovisningen (KVR). I den redovisar företagen alla EG-leveranser. Varje företag de har sålt några varor till anges med VAT-nummer (momsregistreringsnummer för gemenskapsintern handel<sup>49</sup>) och total försäljningssumma.

#### Varuförsäljning till tredje land

När ett svenskt företag säljer en vara till en köpare i tredje land så räknas det som export. Försäljningen är därför befriad från moms. Det spelar härvid ingen roll om försäljningen sker till en näringsidkare eller till en privatperson i tredje land.

Den svenska säljaren ska i sin skattedeklaration redovisa försäljningsvärdet för exporten på rad 21 "Omsättning av varor utanför EG (export)". Det ligger då inte till grund för någon beskattning, utan är bara en förklaring till varför försäljning har skett skattefritt.

Exportomsättning och EG-handel		Utgående moms 25 %	32	+	
Omsättning av varor utanför EG (export)	21	Utgående moms 12 %	33	+	
Omsättning av varor till utlandet	22	Utgående moms 6 %	34	+	
Omsättning av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	23	Utg. moms på varuförvärv från annat EG-land	35	+	
Överföring av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	24	Utg. moms på tjänsteförvärv från utlandet	36	+	
Förvärv av varor från annat EG-land	25	Avdragsgill ingående moms	37	-	
Trepartsförvärv av varor från annat EG-land <sup>1</sup>	26	Moms att betala eller få tillbaka	39	+/-	
				=	

År 2003 var det knappt 35 000 företag i Sverige som enligt uppgifter i sina skatte- eller inkomstdeklarationer hade exporterat varor till tredje land. Det totala värdet på de exporterade varorna uppgår enligt uppgifter i deklARATIONERNA till 487 miljarder kronor.

#### Varuinköp från tredje land

När ett svenskt företag importerar en vara från tredje land så ska den svenska köparen betala moms på varuvärdet. Momsen redovisas och betalas till tullmyndigheten. Det sker ingen redovisning alls av förvärvet i skattedeklarationen och vi kan därför inte beräkna hur många företag som berörs av reglerna.

<sup>49</sup> I Sverige består VAT-numret av det svenska momsregistreringsnumret med tillägg av landskod (SE) och verksamhetsnummer (vanligtvis 01). I en del andra länder kan dock VAT-numret och det nationella momsregistreringsnumret vara två helt olika registreringsnummer.

### Varuförsäljning till näringsidkare i annat EU-land

När ett svenskt företag säljer en vara till ett företag i ett annat EU-land så ska ingen moms påföras ifall köparen i det andra EU-landet är momsregistrerad och åberopar sitt VAT-nummer. Den svenska säljaren ska ändå redovisa värdet av försäljningen i sin skattedeclaration på rad 23 "Omsättning av varor till annat EG-land". Om man, istället för att sälja varorna till ett externt företag, har fört över dem till en egen filial eller till en egen verksamhet i ett annat EU-land där verksamheten är momsregistrerad, så hanteras momsen på samma sätt, men då redovisas värdet av överföringen istället på rad 24 "Överföring av varor till annat EG-land". Dessa uppgifter ligger inte till grund för någon beskattning, utan kan ses mer som en förklaring till varför man har haft försäljningar som man inte redovisat någon moms på.

Exportomsättning och EG-handel				
Omsättning av varor utanför EG (export)	21	Utgående moms 25 %	32	+
Omsättning av tjänster till utlandet	22	Utgående moms 12 %	33	+
Omsättning av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	23	Utgående moms 6 %	34	+
Överföring av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	24	Utg. moms på varuförvärv från annat EG-land	35	+
Förvärv av varor från annat EG-land	25	Utg. moms på tjänsteförvärv från utlandet	36	+
Trepartsförvärv av varor från annat EG-land <sup>1</sup>	26	Avdragsgill ingående moms	37	-
		Moms att betala eller få tillbaka	39	=

För att styrka att försäljningen verkligen är momsbefriad ska den svenska säljaren också lämna uppgift om försäljningen i en kvartalsredovisning. Där ska köparens VAT-nummer anges och summan av samtliga varuleveranser till den köparen under det gångna kvartalet. För ett kvartal ska summan av rad 23 och 24 på skattedeclarationen överensstämma med den redovisade summan i kvartalsredovisningen. Kvartalsredovisning lämnas vanligtvis varje kvartal. Den ska lämnas senast den 5:e i andra månaden efter kvartalets utgång (kvartalsredovisning för januari-mars ska alltså lämnas senast den 5 maj).

Under 2003 var det knappt 27 000 företag som redovisade försäljningar eller överföringar av varor för ett varuvärde på 470 miljarder kronor till momsregistrerad köpare i annat EU-land. Huvuddelen av företagen sålde varorna externt. Endast 3 200 företag överförde varor till en egen verksamhet eller filial i ett annat EU-land till ett sammanlagt värde av 58 miljarder kronor. Enligt reglerna ska dessa 27 000 företag även redovisa samtliga av sina försäljningar/överföringar till andra EU-länder i kvartalsredovisningar. En tidigare studie av Riksskatteverket<sup>50</sup> visar dock att 21 procent av de företag som enligt uppgifter i skattedeclarationen gjort försäljningar/överföringar till utlandet inte lämnar någon kvartalsredovisning. Det innebär att det troligtvis endast är 21 000 av dessa 27 000 företag som lämnar kvartalsredovisning.

### Varuinköp från annat EU-land

När ett svenskt företag köper en vara från ett företag i ett annat EU-land så blir det den svenska köparen som ska betala moms i Sverige. Köparen ska åberopa sitt VAT-nummer i affärsuppgörelsen, så att säljaren vet att ingen moms ska påföras på försäljningen.

<sup>50</sup> Riksskatteverket: *Kontrollinformation i utlandsfrågor – Information för skattekontroll av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning*, RSV Rapport 2002:1



I sin ordinarie momsdeklaration ska den svenska köparen redovisa värdet av alla skattepliktiga förvärv från andra EU-länder på rad 25 "Förvärv av varor från annat EG-land". Den utgående momsen från förvärven redovisas, oavsett skattesats, på rad 35 "Utg. moms på varuförvärv från annat EG-land". Samtidigt får köparen göra avdrag för skatten på förvärven till den del avdragsrätt föreligger. Avdraget redovisas tillsammans med övrig avdragsgill ingående moms på rad 37 på skattedeklarationen. I den mån full avdragsrätt föreligger kommer således ett förvärv av varor från ett annat EU-land inte medföra någon betalningsskyldighet i Sverige. Även om ingen moms betalas in ska varuförvärvet redovisas i skattedeklarationen.

Exportomsättning och EG-handel				
Omsättning av varor utanför EG (export)	21		Utgående moms 25 %	32 +
Omsättning av tjänster till utlandet	22		Utgående moms 12 %	33 +
Omsättning av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	23		Utgående moms 8 %	34 +
Överföring av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	24		Utg. moms på varuförvärv från annat EG-land	35 +
Förvärv av varor från annat EG-land	25		Utg. moms på tjänsteförvärv från utlandet	36 +
Trepartsförvärv av varor från annat EG-land <sup>1</sup>	26		Avdragsgill ingående moms	37 -
			Moms att betala eller få tillbaka	39 +/- =

Under 2003 var det ca 55 000 företag i Sverige som redovisade moms med sammanlagt 116 miljarder kronor avseende varuinköp till ett värde av 708 miljarder kronor från andra

EU-länder. När man tittar på detta beloppsmässigt måste man komma ihåg att majoriteten av dessa företag även har avdragsrätt med motsvarande belopp. Hur mycket av momsen på varuinköp från andra EU-länder som inte dragits av som ingående moms vet vi inte, eftersom denna redovisas tillsammans med all annan ingående moms.

#### *Privatpersoners varuinköp från annat EU-land*

Privatpersoner och andra som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt får förvärva varor i valfritt land, och till där gällande skattesatser. Någon moms ska inte påföras i köparens hemland när varan förs dit. I dessa fall betalar alltså säljaren moms i sitt hemland.

Vissa särregler ska dock gälla för verksamhet i större postorderföretag eller företag som annars ägnar sig åt s.k. distansförsäljning över gränserna. Särreglerna gäller företag med viss minsta årsomsättning (320 000 kronor i Sverige). Dessa större postorderföretag ska ta ut konsumtionslandets mervärdesskatt. Säljaren ska då registrera sig och redovisa moms i köparens hemland. Det blir alltså inte möjligt att i större skala bedriva postorderförsäljning från ett land med låg mervärdesskatt och utnyttja den låga skatten i konkurrenssyfte. Detta innebär att ett företag i ett annat EU-land som säljer varor för över 320 000 kronor per år till privatpersoner i Sverige ska momsregistrera sig och redovisa moms på dessa försäljningar i Sverige på samma sätt som svenska företag gör.

#### *Svenska företags varuförsäljningar till privatpersoner i andra EU-länder*

När ett svenskt företag säljer en vara till en privatperson i ett annat EU-land så anses varan vara omsatt i Sverige. Det innebär att det svenska företaget ska påföra moms på

försäljningen och redovisa den på samma sätt som om försäljningen skett till en kund i Sverige. På skattedeclarationen ska alltså försäljningsvärdet ingå i beloppet på rad 11 ”Skattepliktig omsättning inom Sverige” och momsen redovisas tillsammans med övrig utgående moms (på rad 32-34 beroende på skattesats). Vi har inga möjligheter att särskilja denna redovisning från övriga momspliktiga försäljningar inom landet, så vi kan därför inte uppskatta hur många företag det är i Sverige som säljer varor till privatpersoner i andra EU-länder. Om varuförsäljningarna till privatpersoner i ett och samma land överstiger ett visst tröskelvärde så ska dock det svenska företaget vara registrerat för moms och redovisa moms på dessa försäljningar i detta land. Tröskelvärdena skiljer sig åt från land till land (lägst 35 000 euro och högst 100 000 euro). I Sverige har man som tidigare nämnt valt den lägsta gränsen, vilket motsvarar 320 000 kronor.

Omsättning inom Sverige	
Momspliktig omsättning inom Sverige	11
Momsfri omsättning inom Sverige	12
Momspl. uttag av fastighetsförvaltningstjänster	13
Omsättn. av marginalbeskattade varor och tjänster	14
Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättn.	15

### Trepartshandel

Med trepartshandel avses att en vara säljs mellan tre parter, exempelvis av A till B som säljer den vidare till C och varan går direkt från A till C. Vid trepartshandel tillämpas ett speciellt redovisningsförfarande för moms inom EU. Under förutsättning att A, B och C är registrerade i tre olika EU-länder så ska mellanmannen B inte redovisa något skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv. Istället ska B ta upp transaktionen på rad 26 ”Trepartsförvärv av varor från annat EG-land i sin skattedeclaration. B ska också ta upp transaktionen i en kvartalsredovisning som trepartshandel och uppge mottagarens (C:s) VAT-nummer. B ska i sin faktura till C hänvisa till att det är fråga om trepartshandel. A ska redovisa transaktionen i sin momsdeklaration på rad 23 ”Omsättning av varor till annat EG-land” samt i kvartalsredovisningen som en vanlig EG-leverans till B. C ska redovisa ett vanligt EG-förvärv i sin momsdeklaration.

Exportomsättning och EG-handel		Utgående moms	
Omsättning av varor utanför EG (export)	21	25 %	+
Omsättning av tjänster till utlandet	22	12 %	+
Omsättning av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	23	Utgående moms på varuförvärv från annat EG-land	35
Överföring av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	24	Utg. moms på tjänsteförvärv från utlandet	36
Förvärv av varor från annat EG-land <sup>1</sup>	25	Utgående moms på varuförvärv från annat EG-land	37
Trepartsförvärv av varor från annat EG-land <sup>1</sup>	26	Utg. moms på tjänsteförvärv från utlandet	38
		Moms att betala	39
		Moms att betala efter få tillbaka	40

Av de företag som bedriver trepartshandel är det bara B som vi kan identifiera utifrån lämnade uppgifter i deklARATIONERNA. Under 2003 var det totalt 1 700 företag i Sverige som redovisade trepartshandel som mellanman, dvs. B.

## Handel med tjänster

### Företag säljer till företag

När en svensk näringsidkare köper en tjänst från ett företag i utlandet är hanteringen av moms beroende av vilken tjänst som avses. För vissa i lagen uppräknade tjänster gäller alltid att det är den svenska köparen som ska betala momsen på den köpta tjänsten. Detta gäller både i fallet när säljaren finns i ett EU-land och när säljaren finns i tredje land. Dessa tjänster kan sägas karaktäriseras av att de lätt kan tillhandahållas och flyttas runt utanför Sveriges gränser men nyttan av tjänsten tillgodogörs i Sverige. Denna typ av tjänster betecknas ofta som konsulttjänster, och innefattar bl.a.:

- Upplåtelse och överlåtelse av rättigheter
- Reklamtjänster
- Informationstjänster
- Telekommunikationstjänster
- Tillhandahållande av digitaliserade varor

Tjänster avseende fastighet, t.ex. byggtjänster, beskattas i det land där fastigheten är belägen. Diverse tjänster såsom kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrottsliga, underhållnings-, utbildnings- och vetenskapliga aktiviteter beskattas i det land där tjänsten utförs. Vid dessa typer av tjänster var säljaren tidigare skattskyldig, men sedan sommaren 2002 har skattskyldigheten flyttats över till köparen i de fall då köparen är momsregistrerad. Vid försäljning till en icke momsregistrerad köpare ligger dock skattskyldigheten kvar hos den utländska säljaren och han måste registrera sig till moms i Sverige.

Vid varutransporter mellan EU-länder sker beskattning i det land där köparen är registrerad om köparen åberopat sitt momsregistreringsnummer. Har detta åberopande skett är köparen skattskyldig för momsen. Sker varutransport till ett land utanför EU har den omsatts utom landet om transporten till viss del sker i utlandet.

Vissa övriga tjänster, såsom serveringstjänster, beskattas i det land där säljaren är registrerad eller har sin fasta adress.

Omsättning inom Sverige	
Momspliktig omsättning inom Sverige	11
Momsfri omsättning inom Sverige	12
Momspl. uttag av fastighetsförvaltningstjänster	13
Omsättn. av marginalbeskattade varor och tjänster	14
Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättn.	15

I de fall då den svenska köparen är skattskyldig för moms på en tjänst så ska värdet av tjänsten redovisas på rad 11 "Momspliktig omsättning inom Sverige" i skattedeklarationen. Att ett inköp ska redovisas som en omsättning beror på att tjänsten enligt momsreglerna anses vara omsatt i Sverige, vilket endast innebär att den ska beskattas i Sverige.

Den utgående momsen redovisas tillsammans med övrig utgående moms på inhemska försäljningar, alltså på rad 32-34 beroende på skattesats. Om företaget har avdragsrätt för

Exportomsättning och EG-handel	
Omsättning av varor utanför EG (export)	21
Omsättning av tjänster till utlandet	22
Omsättning av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	23
Överföring av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	24
Förvärv av varor från annat EG-land	25
Trepartsförvärv av varor från annat EG-land <sup>1</sup>	26
Utgående moms 25 %	32
Utgående moms 12 %	33
Utgående moms 6 %	34
Utg. moms på varuförvärv från annat EG-land	35
Utg. moms på tjänsteförvärv från annat EG-land	36
Avdragsgill ingående moms	37
Moms att betala eller få tillbaka	39

momsen redovisas samma belopp på rad 37 "Avdragsgill ingående moms".

Om ett svenskt företag säljer en tjänst till en skattskyldig köpare i utlandet så ska värdet av försäljningen redovisas på rad 22 "Omsättning av tjänster till utlandet" i skattedeklarationen.

<b>Exportomsättning och EG-handel</b>		Utgående moms 25 %	32	+	
Omsättning av varor utanför EG (export)	21	Utgående moms 12 %	33	+	
Omsättning av tjänster till utlandet	22	Utgående moms 6 %	34	+	
Omsättning av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	23	Utg. moms på varuförvärv från annat EG-land	35	+	
Överföring av varor till annat EG-land <sup>1</sup>	24	Utg. moms på tjänsteförvärv från utlandet	36	+	
Förvärv av varor från annat EG-land	25	Avdragsgill ingående moms	37	-	
Trepartsförvärv av varor från annat EG-land <sup>1</sup>	26	Moms att betala eller få tillbaka	39	+/-	=

Någon utgående eller ingående moms redovisas dock inte.

Den enda utlandshandel med tjänster som vi kan identifiera i våra system är när svenska företag säljer tjänster till skattskyldiga köpare i utlandet. Under 2003 var det drygt 28 000 svenska företag som sålde tjänster till skattskyldiga köpare i utlandet för ett totalt värde av 254 miljarder kronor.

### ***Företag säljer till privatperson***

Majoriteten av tjänster som säljs till privatpersoner beskattas i enlighet med de regler som gäller för företag ovan. Vissa undantag finns dock.

När en konsulttjänst säljs inom EU ska momsen betalas i den medlemsstat varifrån tjänsten tillhandahålls. Köper t.ex. en tysk privatperson en tjänst från en svensk säljare så ska den svenska säljaren betala moms i Sverige.

Tillhandhålls tjänsterna av företag i tredje land och förvärvaren är privatperson i Sverige blir dock istället säljaren i tredje land skattskyldig och ska betala momsen i Sverige. Företag i tredje land kan dock etablera sig i valfritt EU-land. Om tjänsten tillhandahålls därifrån mot privatpersoner i EU betalas momsen i etableringslandet inom EU.

En varutransport mellan EU-länder som säljs till en privatperson beskattas av säljaren i det land där säljaren är registrerad.

Hur många svenska företag det är som redovisar moms i tredje land vet vi inte. Under 2003 var det totalt 2 740 utländska juridiska personer som redovisade moms i Sverige. Denna siffra innefattar både utländska företag med fast driftställe i Sverige och företag med distansförsäljning till svenska privatpersoner.

### ***Speciella regler***

Vi har ovan sett hur momsredovisningen försvåras när mer än ett land är inblandat i en affärshändelse. Det finns även andra områden där man måste hålla reda på exempelvis gränsdragningar mellan olika varor och tjänster och en mängd specialregler. Vi kommer här att peka på några av de problemområden och specialregler som företagen kan beröras av.

### ***Gränsdragningsproblem***

Som en följd av att det finns ett flertal undantag från skatteplikt på momsområdet och att olika varor och tjänster kan ha olika momssats så uppstår det definitions- och

gränsdragningsproblem. Störst är dessa problem i samband med att momsplikten ändras eller att momssatsen på någon vara eller tjänst ändras. Det kan då ta några år innan rättspraxis har klargjort exakt vilka gränsdragningar som gäller.

När man 1991 införde generell momsplikt även på tjänsteområdet förutom vissa i lagen uppräknade undantag så uppkom många nya gränsdragnings- och definitionsproblem. Det kunde exempelvis röra vad som menas med utbildning, utövande konstnär, sjukvård och social omsorg.

Ett område där det har varit populärt att ändra skattesatserna är livsmedel. Den 1 januari 1992 sänktes skattesatsen på livsmedel och serveringstjänster till 18 procent. Då uppstod frågan om vad som är livsmedel. Hur är det med vatten, sprit och tobak? När blir en råvara livsmedel? Ett år senare höjdes skatten på livsmedel och serveringstjänster till 21 procent, men samma gränsdragningsproblem kvarstod. 1995 höjdes skatten för serveringstjänster till 25 procent, men skatten för försäljning av livsmedel var fortfarande 21 procent. Då uppstod nya gränsdragningsproblem avseende var gränsen mellan livsmedel och servering gick. Gränsdragningen däremellan fick ökad betydelse 1996, när skatten på livsmedel sänktes till 12 procent.

På alla områden där det förekommer olika skattesatser eller vissa varor och tjänster som är undantagna från moms kommer problem av det här slaget att uppstå.

Under 2003 var det drygt 99 000 företag (12 procent) som redovisade utgående moms med mer än en momssats. Bland dessa företag finns en betydande skillnad mellan olika branscher. Framför allt utmärker sig livsmedels- och restaurangföretagen med en hög andel företag som redovisar moms med flera momssatser. Andra branscher där det är vanligt med flera momssatser är idrott, underhållning och kulturell verksamhet, utgivning och tryckning av böcker, tidskrifter m.m., resor samt utbildning. Ju större företagen är desto större är andelen som redovisar moms med flera momssatser.

**Tabell 45 Företag med mer än en momssats under 2003, fördelade på bransch**

SNI-kod	Bransch	Antal	Andel	Alla företag
01-02 (A)	Jordbruk, jakt och skogsbruk	16 087	9,1%	176 998
05 (B)	Fiske	488	34,6%	1 410
10-14 (C)	Utvinning av mineraler	9	1,4%	649
15 (DA)	Livsmedelstillverkning	1 675	58,9%	2 843
22 (Del av DE)	Utgivning och tryckning av böcker, tidskrifter m.m.	2 020	25,8%	7 837
Övr 15-37 (Del av D)	Övrig tillverkning	1 518	3,7%	40 530
40-41 (E)	El-, gas-, värme- och vattenförsörjning	60	4,8%	1 248
45 (F)	Byggverksamhet	913	1,6%	55 779
51170-51390 (Del av G)	Agentur- och partihandel med livsmedel m.m.	1 999	50,4%	3 970
52111-52279 (Del av G)	Butiks- och stormarknadshandel med livsmedel m.m.	9 579	75,9%	12 624
Övr 50-52 (Del av G)	Övrig parti- agentur och detaljhandel	10 340	10,9%	95 228
55 (H)	Hotell- och restaurangverksamhet	17 187	73,2%	23 492
60-64 (I)	Transport, magasinering och kommunikation	8 439	26,3%	32 076
65-67 (J)	Finansiell verksamhet	172	4,7%	3 636
70 (K)	Fastighets- och uthyrningsverksamhet, företagstjänster	10 020	5,8%	172 894
75 (L)	Offentlig förvaltning och försvar; obligatorisk socialförsäkring	107	20,5%	523
80 (M)	Utbildning	1 586	18,4%	8 628
85 (N)	Hälso- och sjukvård, sociala tjänster; veterinärverksamhet	1 481	13,4%	11 081
92 (Del av O)	Idrott, underhållning och kulturell verksamhet	7 255	28,8%	25 197
Övr 90-93 (Del av O)	Övriga samhälleliga och personliga tjänster	3 301	11,1%	29 748
95 (P)	Hushållens verksamhet	1	1,2%	84
99 (Q)	Verksamhet vid internationella organisationer, utländska ambassader o.d.	0	0,0%	3
	SNI-kod saknas	5 111	4,1%	124 122
	<b>Summa</b>	<b>99 348</b>	<b>12,0%</b>	<b>830 600</b>

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

**Tabell 46 Företag med mer än en momssats under 2003, fördelade på antal anställda**

Antal anställda	Antal företag	Andel	Alla företag	Andel
0	44 781	45,1%	588 324	7,6%
1	9 360	9,4%	59 359	15,8%
2-4	14 641	14,7%	78 110	18,7%
5-9	10 621	10,7%	44 236	24,0%
10-49	14 982	15,1%	48 525	30,9%
50-249	3 690	3,7%	9 636	38,3%
250-499	472	0,5%	1 117	42,3%
>499	801	0,8%	1 293	61,9%
<b>Summa</b>	<b>99 348</b>	<b>100,0%</b>	<b>830 600</b>	<b>12,0%</b>

Anm: Antal anställda uppskattas utifrån antal lönekontrolluppgifter.

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

### ***Blandad verksamhet***

Blandad verksamhet innebär att verksamheten innefattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet. Detta medför att utgående moms ska redovisas endast för den del av verksamheten som omfattas av

skattskyldigheten. Avdragsrätten för ingående moms är begränsad till vad som är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

För gemensamma förvärv, dvs. anskaffningar som ska användas eller förbrukas i båda verksamhetsgrenarna, ska den ingående momsen delas upp mellan verksamhetsgrenarna. Denna uppdelning ska ske efter den grund som är mest relevant för det aktuella inköpet, t.ex. efter verksamhetsgrenarnas omsättning, lönekostnader, ianspråktaga utrymmen eller timtid för en maskin. Om ett gemensamt förvärv till mer än 95 procent ska användas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet får man dra av hela den ingående momsen.

Under 2003 var det drygt 166 000 företag i Sverige, eller 20 procent, som redovisade både momspliktig och momsfri omsättning. Dessa företag var förvånansvärt jämnt fördelade över olika branscher. De branscher där de förekom i störst omfattning, med över 30 procent, var vård och omsorg, el-, gas-, värme- och vattenförsörjning samt jord-, skogsbruk och fiske. Eftersom det är så många företag som redovisar både momspliktig och momsfri omsättning och eftersom de förekommer inom alla branscher så kan man anta att många av dessa inte alls bedriver någon momsfri verksamhet utan att de bara har haft någon enskild försäljning som varit momsfri. De kan t.ex. ha sålt en personbil som har använts i verksamheten eller sålt någon annan anläggningstillgång som de inte haft avdragsrätt för vid inköpet. Ju större företagen är desto större andel har redovisat både momspliktig och momsfri omsättning, vilket är ganska logiskt eftersom det i ett större företag oftare borde förekomma försäljningar av tillgångar som är undantagna från moms. Hur stor andel av de 166 000 företagen som bedriver både momspliktig och momsfri verksamhet är omöjligt att uppskatta.

**Tabell 47 Företag med både momspliktig och momsfri omsättning under 2003, fördelade på bransch**

SNI-kod	Bransch	Antal	Andel	Alla företag
01-02 (A)	Jordbruk, jakt och skogsbruk	59 618	33,7%	176 998
05 (B)	Fiske	304	21,6%	1 410
10-14 (C)	Utvinning av mineraler	100	15,4%	649
15-37 (D)	Tillverkning	8 627	16,8%	51 210
40-41 (E)	El-, gas-, värme- och vattenförsörjning	467	37,4%	1 248
45 (F)	Byggverksamhet	5 691	10,2%	55 779
50-52 (G)	Partihandel och detaljhandel; reparation av motorfordon, hushållsartiklar och personliga artiklar	18 932	16,9%	111 822
55 (H)	Hotell- och restaurangverksamhet	4 962	21,1%	23 492
60-64 (I)	Transport, magasinering och kommunikation	5 288	16,5%	32 076
65-67 (J)	Finansiell verksamhet	803	22,1%	3 636
70 (K)				
	Fastighets- och uthyrningsverksamhet, företagstjänster	25 255	14,6%	172 894
75 (L)	Offentlig förvaltning och försvar; obligatorisk socialförsäkring	119	22,8%	523
80 (M)	Utbildning	1 667	19,3%	8 628
85 (N)	Hälso- och sjukvård, sociala tjänster; veterinärverksamhet	5 001	45,1%	11 081
90-93 (O)	Andra samhällseliga och personliga tjänster	9 882	18,0%	54 945
95 (P)	Hushållens verksamhet	7	8,3%	84
99 (Q)	Verksamhet vid internationella organisationer, utländska ambassader o.d.	0	0,0%	3
	SNI-kod saknas	19 502	15,7%	124 122
	<b>Summa</b>	<b>166 225</b>	<b>20,0%</b>	<b>830 600</b>

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

**Tabell 48 Företag med både momspliktig och momsfri omsättning under 2003, fördelade på antal anställda**

Antal anställda	Antal företag	Andel	Alla företag	Andel
0	104 098	62,6%	588 324	17,7%
1	11 405	6,9%	59 359	19,2%
2-4	17 692	10,6%	78 110	22,7%
5-9	12 372	7,4%	44 236	28,0%
10-49	15 771	9,5%	48 525	32,5%
50-249	3 881	2,3%	9 636	40,3%
250-499	495	0,3%	1 117	44,3%
>499	511	0,3%	1 293	39,5%
<b>Summa</b>	<b>166 225</b>	<b>100,0%</b>	<b>830 600</b>	<b>20,0%</b>

Anm: Antal anställda uppskattas utifrån antal lönekontrolluppgifter.

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

### *Jämknin g av ingående moms på investeringsvaror*

För att anpassa de svenska momsreglerna till EG-rätten infördes 1995 särskilda bestämmelser om jämkning av ingående moms på investeringsvaror. Vid ändrad användning eller överlåtelse av en investeringsvara till en verksamhet med högre eller lägre andel skattskyldighet så ska den ingående momsen på varan i vissa fall jämkas.



Reglerna gäller maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar, som vid anskaffningen hade en ingående moms på minst 50 000 kronor, samt fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Jämkning av den ingående momsen ska ske om användningen av en investeringsvara ändras på så sätt att avdragsrätten minskar eller ökar. Jämkning ska också ske vid momspliktig försäljning av annan investeringsvara än fastighet om förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt för ingående moms, eller vid överlåtelse av fastighet om avdrag för ingående moms gjorts vid ny-, till- eller ombyggnad. Att fastigheter och övriga investeringsvaror behandlas olika vid en försäljning beror på att fastighetsförsäljningar aldrig är momspliktiga, men att försäljningar av övriga investeringsvaror från momspliktiga verksamheter är belagda med moms.

Har man haft investeringsvaran under lång tid innan förändringen av användning äger rum så behöver man inte jämka den ingående momsen. Tidsgränsen är för fastigheter är tio år och för övriga investeringsvaror fem år.

Hur stor den totala jämknings blir beror på hur stor del av korrigeringsperioden (fem- respektive tioårsgränsen) som kvarstår och hur avdragsrätten för ingående moms förändras. Om man t.ex. har köpt en inventarie med en ingående moms på 100 000 kronor och till 40 procent använt den i en momspliktig verksamhet så har man vid köpet gjort avdrag för ingående moms med 40 000 kronor. Om den momspliktiga verksamhetens andel efter två år ökar till 60 procent så ska man få avdrag med ytterligare  $20\,000 \times \frac{3}{5} = 12\,000$  kronor. Det avdraget ska dock fördelas på tre år (se nedan) och det årliga avdraget blir då 4 000 kronor.

Om jämknings förändringen av en försäljning av investeringsvaran så ska hela den ingående momsen jämkas vid ett och samma tillfälle. När jämkning sker på grund av ändrad användning av en investeringsvara ska dock jämknings fördelas på de år som kvarstår av korrigeringsperioden, dvs. fem- respektive tioårsgränsen. I dessa fall sker alltså jämknings årligen. Det innebär att den som övergår från att ha använt en investeringsvara i en (delvis) momspliktig verksamhet till att använda den i en helt momsfri verksamhet kan bli skyldig att redovisa negativ ingående moms under flera år trots att någon momspliktig verksamhet kanske överhuvudtaget inte bedrivs.

Jämknings av den ingående momsen redovisas genom att ingående moms i skattedeklarationen ökas eller minskas med jämkningsbeloppet. Eftersom det alltså inte sker någon särredovisning av jämknings så kan vi inte identifiera vilka företag som berörs av reglerna.

### ***Frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal***

Uthyrning av fastighet är med vissa undantag en tjänst som är undantagen från skatteplikt. Därigenom får den som hyr ut en fastighet inte heller göra avdrag för ingående moms på sina kostnader. Använder man däremot en egen fastighet i en momspliktig verksamhet så får man avdrag för ingående moms hänförlig till kostnader för fastigheten. Därigenom blir det dyrare för en näringsidkare att hyra en fastighet än att bedriva verksamheten i en egen fastighet. För att konkurrensen inte ska snedvridas infördes redan 1979 en möjlighet för fastighetsägare att ansöka om s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Sådan skattskyldighet förutsätter dock att

hyresgästen ska använda det förhyrda objektet stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet.

Uthyrare som är frivilligt skattskyldig ska redovisa utgående moms på hyran för sådan fastighet eller del av fastighet som omfattas av skattskyldigheten. Avdrag får göras för ingående moms som hänförs till denna skattepliktiga uthyrning. Om frivillig skattskyldighet bara föreligger för vissa lokaler i en fastighet så får man alltså bara göra avdrag för ingående moms som hänförs till förvärv till dessa lokaler. För förvärv som är gemensamma för fastigheten ska den avdragsgilla delen av den ingående momsen i första hand bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående momsen delas upp efter skälig grund i en avdragsgill och en icke avdragsgill del. Gemensamma förvärv kan avse t.ex. yttertak, fasader, trappuppgångar, planeringar samt allmänna installationer för vatten, värme och sanitet. Även kostnader för gemensam administration hör hit.

Enligt de allmänna bestämmelserna föreligger rätt till avdrag för ingående moms på förvärv som gjorts fr.o.m. den tidpunkt då skattskyldigheten inträtt, och den kan inträda tidigast när uthyrningen påbörjats och ansökan om frivillig skattskyldighet skickats in till Skatteverket. I många fall har man innan detta haft kostnader för ny-, till- eller ombyggnad. Den ingående momsen på dessa kostnader kan man i efterhand få avdrag för.

Systemet med jämkning av den ingående momsen kan användas för att öka avdragsrätten avseende ingående moms på tidigare kostnader när användningen av fastigheten har ändrats. Om fastigheten tagits i bruk först i och med den frivilliga skattskyldighetens inledning så har dock inte användningen ändrats (fastigheten har inte använts alls tidigare) och då är inte jämningsreglerna tillämpliga. För de fallen har istället införts en möjlighet att erhålla s.k. retroaktivt avdrag för ingående moms. I vissa speciella fall kan man även registreras som frivilligt skattskyldig under uppförandeskede (dvs. under byggnationerna, innan den skattepliktiga uthyrningen inleds) och då får man avdrag för den ingående momsen direkt.

Den frivilliga skattskyldigheten upphör först när förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger. Exempel på sådant som gör att frivillig skattskyldighet upphör är att uthyrare tar lokal i anspråk för egen verksamhet, att skattskyldig hyresgäst flyttar och skattefri hyresgäst istället hyr samma lokal samt att lokal tas i anspråk som bostad. Däremot kan man i princip inte dessförinnan på egen begäran utträda ur systemet. Om fastigheten säljs så följer den frivilliga skattskyldigheten automatiskt med i försäljningen. I samband med överlåtelse av fastigheten kan man dock ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra.

Om den frivilliga skattskyldigheten upphör måste tidigare avdragen ingående moms i vissa fall återföras. Det sker i första hand enligt systemet för jämkning av ingående moms. I vissa fall blir det dock inte tillämpligt och då inträder istället andra specialregler om återföring av ingående moms.

För att en fastighetsägare ska bli frivilligt skattskyldig måste denne ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan kan avse en hel fastighet, men ofta avser den bara vissa lokaler i en fastighet. I en och samma fastighet kan det alltså finnas olika lokaler där den frivilliga skattskyldigheten vid olika tillfällen har trätt i kraft och andra lokaler som inte

alls omfattas av frivillig skattskyldighet. Fastighetsägaren måste då hålla isär den ingående momsen för de olika lokalerna och ta hänsyn till eventuell jämkning eller återföring av ingående moms.

Är man registrerad som frivilligt skattskyldig så ska man redovisa momsen i skattedeklarationen, oavsett omsättningens storlek. På skattedeklarationen finns det särskilda rader (30 och 31) där utgående och ingående moms avseende frivillig skattskyldighet ska specificeras. Detta utgör dock enbart tilläggsuppgifter i deklARATIONEN, så beloppen ska även ingå i övrig utgående och ingående moms (på rad 32 och 37).

VERKSAMHETSLOKALER - skattskyldighet för uthyrning	
Utgående moms (ingår vid kod 32)	30
Ingående moms (ingår vid kod 37)	31

Om de förhållanden som föranlett den frivilliga skattskyldigheten ändras så att förutsättningar för sådan skattskyldighet i fortsättningen föreligger i mindre omfattning än tidigare (eller inte alls), så ska den som är frivilligt skattskyldig underrätta Skatteverket om de ändrade förhållandena. Överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet ska också anmälas till Skatteverket. Sådan anmälan ska ske både av den tidigare och den nye ägaren.

Det var ca 27 700 företag (3,3 procent) som någon gång under 2003 redovisade in- eller utgående moms för uthyrning av verksamhetslokal. Majoriteten av företagen (61 procent) återfinns inom branscherna för uthyrning av bostäder och lokaler eller branscherna för fastighetsförvaltning och handel med fastigheter (se gråmarkeringen i tabellen nedan). Resterande företag som har gått in i den frivilliga skattskyldigheten är relativt jämnt fördelade över övriga branscher. Även om reglerna för frivillig skattskyldighet i störst utsträckning berör fastighetsbolagen, så är det över 10 000 företag som inte tillhör någon fastighetsbransch som berörs av reglerna. Denna spridning beror troligen på att en del företag som har en egen fastighet för sin verksamhet hyr ut någon lokal som de själva inte behöver. Ju större företagen är desto större andel är frivilligt skattskyldiga för uthyrning av verksamhetslokal.

**Tabell 49 Företag med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under 2003, fördelade på bransch**

SNI-kod	Bransch	Antal	Andel	Alla företag
01-02 (A)	Jordbruk, jakt och skogsbruk	553	0,3%	176 998
05 (B)	Fiske	7	0,5%	1 410
10-14 (C)	Utvinning av mineraler	23	3,5%	649
15-37 (D)	Tillverkning	1 488	2,9%	51 210
40-41 (E)	El-, gas-, värme- och vattenförsörjning	68	5,4%	1 248
45 (F)	Byggverksamhet	1 178	2,1%	55 779
50-52 (G)	Partihandel och detaljhandel; reparation av motorfordon, hushållsartiklar och personliga artiklar	2 413	2,2%	111 822
55 (H)	Hotell- och restaurangverksamhet	356	1,5%	23 492
60-64 (I)	Transport, magasinering och kommunikation	603	1,9%	32 076
65-67 (J)	Finansiell verksamhet	161	4,4%	3 636
70201 (Del av K)	Uthyrning av bostäder	1 509	41,8%	3 610
70202 (Del av K)	Uthyrning av industrilokaler	3 542	70,2%	5 045
70203 (Del av K)	Uthyrning av andra lokaler	9 927	77,0%	12 885
Övr 70 (Del av K)	Övrig fastighetsförvaltning och handel med fastigheter	1 882	17,1%	11 015
71 (Del av K)	Uthyrning av fordon och maskiner samt av personlig art	259	5,0%	5 224
72-74 (Del av K)	Databehandling, FoU samt övriga företagstjänster	2 056	1,5%	135 115
75 (L)	Offentlig förvaltning och försvar; obligatorisk socialförsäkring	6	1,1%	523
80 (M)	Utbildning	144	1,7%	8 628
85 (N)	Hälso- och sjukvård, sociala tjänster; veterinärverksamhet	166	1,5%	11 081
90-93 (O)	Andra samhällliga och personliga tjänster	659	1,2%	54 945
95 (P)	Hushållens verksamhet	2	2,4%	84
99 (Q)	Verksamhet vid int. organisationer, utländska ambassader o.d.	0	0,0%	3
	SNI-kod saknas	697	0,6%	124 122
	<b>Summa</b>	<b>27 699</b>	<b>3,3%</b>	<b>830 600</b>

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

**Tabell 50 Företag med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under 2003, fördelade på antal anställda**

Antal anställda	Antal företag	Andel	Alla företag	Andel
0	16 467	59,4%	588 324	2,8%
1	1 816	6,6%	59 359	3,1%
2-4	2 712	9,8%	78 110	3,5%
5-9	2 145	7,7%	44 236	4,8%
10-49	2 986	10,8%	48 525	6,2%
50-249	1 061	3,8%	9 636	11,0%
250-499	175	0,6%	1 117	15,7%
>499	337	1,2%	1 293	26,1%
<b>Summa</b>	<b>27 699</b>	<b>100,0%</b>	<b>830 600</b>	<b>3,3%</b>

Anm: Antal anställda uppskattas utifrån antal lönekontrolluppgifter.

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

### ***Vinstmarginalbeskattning av begagnade varor mm.***

När en näringsidkare handlar med begagnade varor, som ofta köps in från privatpersoner, så är varan vid inköpet inte belagd med moms, men försäljningen är i regel momspliktig. Tidigare medgavs därför en näringsidkare i dessa situationer avdrag för fiktiv moms, dvs. ett momsavdrag som utgjordes av 20 procent av det totala vederlaget för varan. Vid försäljningen påfördes moms som vanligt på hela försäljningsbeloppet. Avdragsrätten för fiktiv moms slopades den 1 november 1995. Istället infördes ett system med vinstmarginalbeskattning, vilket innebär att man vid försäljningen av en vara som inköpts utan moms bara behöver påföra moms på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset. Systemet med vinstmarginalbeskattning är gemensamt i hela EG.

Tillämpningen av vinstmarginalbeskattning är frivillig, vilket innebär att en återförsäljare alltid har möjlighet att tillämpa de allmänna momsreglerna. Eftersom den moms som påförs genom vinstmarginalbeskattning aldrig är avdragsgill hos köparen av varan, så kan det vara mer fördelaktigt att tillämpa de allmänna bestämmelserna vid försäljningar till näringsidkare. Effekterna av de två metoderna kan illustreras med följande exempel.

#### ***Exempel:***

Återförsäljare A har från en privatperson köpt en husvagn för 52 000 kr. Han lägger på 15 000 kr i vinst vid försäljning till näringsidkare B.

	<b>Vinstmarginalb.</b>	<b>Allm. bestäm.</b>
A:s inköpspris	52 000 kr	52 000 kr
A:s beräknade vinst	15 000 kr	15 000 kr
Moms 25 %	(3 750 kr)	16 750 kr
Fakturasumma	70 750 kr	83 750 kr
B:s avdrag för ingående moms	0 kr	16 750 kr
Nettokostnad för B	70 750 kr	67 000 kr

Eftersom momsen enligt de allmänna bestämmelserna är avdragsgill för köparen, men momsen enligt vinstmarginalbeskattningen inte är avdragsgill, så blir nettokostnaden i de fall då köparen är en näringsidkare lägre om man tillämpar de allmänna bestämmelserna. Om köparen däremot är en privatperson så blir kostnaden för köparen lägre om man använder vinstmarginalbeskattning. För återförsäljare som säljer begagnade varor både till privatpersoner och näringsidkare skapar detta ett problem vid prismärkningen av varorna. Ska husvagnen i exemplet ovan prismärkas till 70 750 kronor eller till 67 000 kronor + moms?

Vid tillämpning av vinstmarginalbeskattning måste det i räkenskaperna framgå varje varas bokförda inköpspris och försäljningspris. En skattskyldig återförsäljare som i sin verksamhet tillämpar båda metoderna är därför skyldig att i sina räkenskaper särskilja transaktioner som avser vinstmarginalbeskattning, t.ex. genom att bokföra dessa på särskilda konton. Om en vara som köpts in med avsikt att säljas med vinstmarginalbeskattning sedan säljs till en näringsidkare enligt de allmänna reglerna måste inköpet justeras i bokföringen. Detta medför att det krävs en mer detaljerad redovisning än vad som kan anses följa av bokföringslagen och god redovisningssed.

I vissa situationer kan det vara svårt att bestämma vinstmarginalen för varje enskild vara. Det gäller framför allt när varor köps in som ett parti och sedan säljs styckevis eller tvärt om, t.ex. om man köper en frimärkssamling och sedan säljer frimärkena styckevis. I dessa situationer får man tillämpa en förenklad vinstmarginalbeskattning. Beskattningsunderlaget utförs då av den sammanlagda vinstmarginalen för redovisningsperioden. Vinstmarginalen utgörs i princip av skillnaden mellan en redovisningsperiods sammanlagda försäljningsintäkter minskade med periodens sammanlagda inköpskostnader för varor av här aktuellt slag.

Det torde inte vara ovanligt att en skattskyldig återförsäljare använder alla tre metoderna, dvs. allmänna bestämmelser, normal vinstmarginalbeskattning och förenklad vinstmarginalbeskattning. I sådana fall måste transaktionerna från de tre metoderna särskiljas i bokföringen. En vara som vid inköpstillfället hanteras enligt förenklad vinstmarginalbeskattning kan senare avyttras enligt de allmänna bestämmelserna, men då måste en korrigering ske av inköpskostnaden.

På skattedeklarationen ska försäljningssumman av de försäljningar man tillämpat vinstmarginalbeskattning på redovisas på rad 14 ”Omsättn. av marginalbeskattade varor och tjänster”. På rad 15 ”Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättn.” ska själva vinstmarginalen (den del man beräknar momsen på) anges. Uppgifterna ska inkludera försäljningar och vinstmarginal avseende både normal vinstmarginalbeskattning och förenklad vinstmarginalbeskattning. Själva momsen vid vinstmarginalbeskattning redovisas tillsammans med övrig utgående moms på rad 32 ”Utgående moms 25 procent”.

Omsättning inom Sverige	
Momspliktig omsättning inom Sverige	11
Momsfri omsättning inom Sverige	12
Momspl. uttag av fastighetsförvaltningstjänster	13
Omsättn. av marginalbeskattade varor och tjänster	14
Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättn.	15

Totalt var det under 2003 ca 9 600 företag i Sverige som redovisade vinstmarginalbeskattning. Företag med vinstmarginalbeskattning tillämpar antingen reglerna för handel med begagnade varor eller regler om vinstmarginalbeskattning för resetjänster (se nästa avsnitt). För att skilja de två grupperna åt har vi antagit att de företag som tillhör någon resebransch tillämpar reglerna om vinstmarginalbeskattning för resetjänster (se det streckade fältet i tabellen nedan) och resterande tillämpar reglerna om vinstmarginalbeskattning på begagnade varor.

Totalt är det ca 8 900 företag (1,1 procent) som redovisar vinstmarginalbeskattning på begagnade varor. En tredjedel av dessa återfinns inom branscher som bedriver handel med bilar, husvagnar, konst, mynt, frimärken, båtar, antikviteter m.m. Det är föga förvånande eftersom handel med begagnade varor är vanligt förekommande inom just de här branscherna. Inom de uppräknade branscherna (gråmarkerade i tabellen nedan) är det 42 procent av företagen som redovisar vinstmarginalbeskattning, vilket kan jämföras med ett genomsnitt på 1,2 procent för samtliga företag som redovisar moms. Till skillnad från de flesta övriga specialregler på momsområdet så verkar inte förekomsten av vinstmarginalbeskattning på begagnade varor vara särskilt beroende av företagets storlek. Företag utan anställda och riktigt stora företag (med minst 500 anställda) redovisar vinstmarginalbeskattning i mindre utsträckning än övriga, men bland företag med 1-499 anställda är fördelningen relativt jämn.

**Tabell 51 Företag med vinstmarginalbeskattning under 2003, fördelade på bransch**

SNI-kod	Bransch	Antal	Andel	Alla företag
01-02 (A)	Jordbruk, jakt och skogsbruk	323	0,2%	176 998
05 (B)	Fiske	9	0,6%	1 410
10-14 (C)	Utvinning av mineraler	6	0,9%	649
15-37 (D)	Tillverkning	459	0,9%	51 210
40-41 (E)	El-, gas-, värme- och vattenförsörjning	9	0,7%	1 248
45 (F)	Byggverksamhet	391	0,7%	55 779
501 (Del av G)	Handel med bilar, husvagnar, lastbilar m.m.	1 957	53,2%	3 677
502-505 (Del av G)	Fordonsreparation, försäljning av reservdelar m.m.	835	6,6%	12 728
51 (Del av G)	Parti- och agenturhandel (ej motorfordon)	654	1,7%	39 386
52485 (Del av G)	Butikshandel med sport- och fritidsartiklar	117	3,9%	2 983
52491 (Del av G)	Butikshandel med konst samt galleriverksamhet	147	18,4%	801
52492 (Del av G)	Butikshandel med mynt och frimärken	52	50,0%	104
52496 (Del av G)	Detaljhandel med båtar och båtillbehör	99	17,2%	577
52501 (Del av G)	Butikshandel med antikviteter och begagnade böcker	606	51,7%	1 172
52509 (Del av G)	Butikshandel med övriga begagnade varor	159	35,6%	447
Övr 52 (del av G)	Övrig detaljhandel	1 006	2,0%	49 947
55 (H)	Hotell- och restaurangverksamhet	146	0,6%	23 492
601-632 (Del av I)	Annan persontransport m.m.	333	1,2%	28 796
633-634 (Del av I)	Arrangerande och försäljning av resor	338	14,6%	2 316
64 (Del av I)	Post- och telekommunikationer	5	0,5%	964
65-67 (J)	Finansiell verksamhet	37	1,0%	3 636
70 (K)	Fastighets- och uthyrningsverksamhet, företagstjänster	1 194	0,7%	172 894
75 (L)	Offentlig förvaltning och försvar; obligatorisk socialförsäkring	1	0,2%	523
80 (M)	Utbildning	64	0,7%	8 628
85 (N)	Hälso- och sjukvård, sociala tjänster; veterinärverksamhet	48	0,4%	11 081
90-93 (O)	Andra samhällliga och personliga tjänster	262	0,5%	54 945
95 (P)	Hushållens verksamhet	2	2,4%	84
99 (Q)	Verksamhet vid internationella organisationer, utländska ambassader o.d.	0	0,0%	3
	SNI-kod saknas	325	0,3%	124 122
	<b>Summa</b>	<b>9 584</b>	<b>1,2%</b>	<b>830 600</b>
	<b>- Varav VMB på resetjänster</b>	<b>671</b>	<b>0,1%</b>	<b>830 600</b>
	<b>- Varav VMB på handel med begagnade varor</b>	<b>8 913</b>	<b>1,1%</b>	<b>830 600</b>

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

**Tabell 52 Företag med vinstmarginalbeskattning på begagnade varor under 2003, fördelade på antal anställda**

<b>Antal anställda</b>	<b>Antal företag</b>	<b>Andel</b>	<b>Alla företag</b>	<b>Andel</b>
0	3 942	44,2%	588 324	0,7%
1	1 072	12,0%	59 359	1,8%
2-4	1 662	18,6%	78 110	2,1%
5-9	974	10,9%	44 236	2,2%
10-49	1 010	11,3%	48 525	2,1%
50-249	221	2,5%	9 636	2,3%
250-499	25	0,3%	1 117	2,2%
>499	7	0,1%	1 293	0,5%
<b>Summa</b>	<b>8 913</b>	<b>100,0%</b>	<b>830 600</b>	<b>1,1%</b>

Anm: Antal anställda uppskattas utifrån antal lönekontrolluppgifter.

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

### **Resetjänster**

Om ett reseföretag säljer en resa till en kund så ska den enligt de allmänna momsreglerna beskattas med 25 procent moms. Om resan i sin helhet äger rum inom Sverige så ska den beskattas i Sverige. Om resan däremot går från Sverige till ett annat land (ett annat EG-land eller tredje land) eller från utlandet till Sverige så är den skattefri i Sverige.

Från den 1 januari 1996 har det införts regler om marginalbeskattning för resetjänster inom EU. Dessa regler innebär att man beskattar resetjänsternas marginal istället för hela värdet av en resetjänst. Marginalen utgörs av skillnaden mellan den ersättning som reseföretaget tar ut för resetjänsten och reseföretagets kostnader för varor och tjänster (t.ex. persontransporter, hotellrum, mat, guidning eller andra aktiviteter) som tillhandahålls reseföretaget av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo.

För att en resa ska beskattas enligt marginalmetoden krävs det att reseföretaget dels handlar i eget namn, dels antingen gör förvärv från andra näringsidkare eller förmedlar för andra näringsidkares räkning.

Kravet att reseföretagen ska handla i eget namn medför att de företag som i Sverige allmänt går under beteckningen resebyråer i många fall ska tillämpa de allmänna momsbestämmelserna för uppburna förmedlingsprovisioner istället för marginalbeskattningsmetoden.

Ett reseföretag som från andra näringsidkare förvärvar samtliga varor och tjänster som kommer resenären till godo ska tillämpa marginalmetoden på hela omsättningen. Ett företag som med egna eller leasade transportmedel enbart utför egna transporttjänster eller ett hotellföretag som enbart tillhandahåller egna hotelltjänster ska däremot tillämpa de allmänna bestämmelserna på hela omsättningen.

Ett reseföretag som både tillhandahåller egenproducerade tjänster och av andra näringsidkare förvärvade tjänster ska tillämpa marginalmetoden på en del av omsättningen och de allmänna reglerna på resterande del. Som exempel kan nämnas en bussresearrangör som transporterar sina resenärer med egna bussar, men hyr hotellrum för resenärerna. Värdet av den egenproducerade transporttjänsten ska då avskiljas från



resans totalpris när man beräknar underlaget för marginalbeskattningen. Detta synsätt avviker från den tillämpning som tidigare gällt i Sverige. Tidigare ansåg man att samtliga resetjänster skulle marginalbeskattas om några av dem var inköpta från någon annan näringsidkare. Det är en EG-dom från 1998 som har ändrat rättstillämpningen.

För att reseföretaget ska kunna tillämpa de allmänna momsreglerna på delar av en resa och reglerna om marginalbeskattning på andra delar av samma resa så måste totalpriset för resan fördelas på något sätt. Det kan antingen göras genom att det pris som resenären betalar för den egenproducerade deltjänsten avskiljs från totalpriset eller genom att resans pris proportioneras utifrån reseföretagets faktiska kostnader.

Vid försäljning av researrangemang kan det föreligga svårigheter med att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Ett reseföretag får därför beräkna marginalen för resetjänsten schablonmässigt till 13 procent av den totala ersättningen för resetjänsten. Även i detta fall ska värdet av egenproducerade deltjänster avskiljas från resans pris innan marginalen bestäms. Reseföretaget får alltså välja mellan att beräkna den faktiska marginalen och att beräkna marginalen schablonmässigt. Under ett och samma räkenskapsår får man dock inte blanda de två metoderna. Om reseföretaget vill beräkna den faktiska marginalen, men denna inte är känd vid skattskyldighetens inträde, så får den faktiska marginalen beräknas preliminärt till 13 procent av ersättningen. När den faktiska marginalen kan beräknas får reseföretaget justera den utgående momsen i nästa redovisningsperiod.

Bestämmelserna om marginalbeskattning omfattar bara resetjänster som tillhandahålls inom EG och gäller således även resor som enbart företas inom Sverige. För resor utanför EG får man istället tillämpa de allmänna momsreglerna. För resor som företas både inom och utom EG tillämpas marginalmetoden endast för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som är tillhandahållna inom EG. Vid beräkning av beskattningsunderlaget måste då först hela resans marginal beräknas och därefter konstateras hur stor del av marginalen som motsvarar värdet av förvärv som andra näringsidkare tillhandahållit inom EG i förhållande till det totala värdet av förvärv från andra näringsidkare.

Om resenären är en näringsidkare, vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående moms, får reseföretaget om de vill tillämpa de allmänna bestämmelserna istället för marginalmetoden. Till skillnad från reglerna om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor så är dock momsen vid marginalbeskattning av resetjänster avdragsgill för resenären om denne är momsregistrerad.

Redovisningen i skattedeklarationen sker på samma sätt som vid vinstmarginalbeskattning av begagnade varor. Försäljningsvärdet (enbart den del som man använt marginalmetoden på) ska alltså anges på rad 14 "Omsättn. av marginalbeskattade varor och tjänster", vinstmarginalen ska anges på rad 15 "Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättn." och momsen redovisas tillsammans med övrig utgående moms på rad 32-34 beroende på skattesats.

Omsättning inom Sverige	
Momspliktig omsättning inom Sverige	11
Momsfri omsättning inom Sverige	12
Momspl. uttag av fastighetsförvaltningstjänster	13
Omsättn. av marginalbeskattade varor och tjänster	14
Beskattningsunderlag för marginalbeskattad omsättn.	15

Vi har utgått från att de företag som redovisat vinstmarginalbeskattning och som tillhör någon resebransch redovisar vinstmarginalbeskattning på resetjänster (och inte på begagnade varor). Som man kan utläsa av tabellen i förra avsnittet är det knappt 700 företag (0,1 procent) som redovisar vinstmarginalbeskattning på resetjänster. De riktigt små företagen redovisar vinstmarginalbeskattning på resetjänster i mindre utsträckning än lite större företag.

**Tabell 53 Företag med vinstmarginalbeskattning på resetjänster under 2003, fördelade på antal anställda**

Antal anställda	Antal företag	Andel	Alla företag	Andel
0	145	21,6%	588 324	0,0%
1	56	8,3%	59 359	0,1%
2-4	119	17,7%	78 110	0,2%
5-9	96	14,3%	44 236	0,2%
10-49	206	30,7%	48 525	0,4%
50-249	39	5,8%	9 636	0,4%
250-499	6	0,9%	1 117	0,5%
>499	4	0,6%	1 293	0,3%
<b>Summa</b>	<b>671</b>	<b>100,0%</b>	<b>830 600</b>	<b>0,1%</b>

Anm: Antal anställda uppskattas utifrån antal lönekontrolluppgifter.

Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

### *Moms inom kulturområdet*

Momsreglerna inom kulturområdet är komplicerade. Stora delar beskattas med reducerade skattesatser. Dessutom finns inom området en mängd undantag från skatteplikt och andra särbestämmelser. Till detta ska läggas att området i hög grad påverkades av de ändringar av momslagen som gjordes från och med 1997 som en följd av anpassningen till EG:s regler. Mycket talar därför för att det inom området finns inte obetydliga merkostnader för att tillämpa momslagstiftningen.

Nedan beskrivs kortfattat vilka områden inom kulturen som omfattas av skattefrihet.

Från skatteplikt undantas:

- utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen om om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk,
- tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs eller understöds av det allmänna,
- förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs eller understöds av det allmänna,
- anordnande av utställningar för allmänheten i museiverksamhet och tillhandahållande av föremål till sådan utsällningar, om verksamheten bedrivs eller understöds av det allmänna,
- av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund, och
- kulturutbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

Nedan beskrivs kortfattat vilka områden som före 1997 omfattades av skattefrihet men som numera beskattas med en reducerad skattesats.

- Upplåtelse eller överlåtelse av vissa upphovsrättigheter enligt lagen om upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk beskattas med 6 procent.
- Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera-, och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar beskattas med 6 procent.
- Upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnär framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk beskattas med 6 procent. Detta innefattar exempelvis ersättningar som inbetalas till STIM för att musik spelas i t.ex. radion.

Ovannämnda undantag från skatteplikt och reducerade skattesatser medför en mängd gränsdragnings- och andra bedömningsproblem som i sin tur innebär en ökad administrativ börda för företagen. För flera av verksamheterna torde de stora bedömningsproblemen avse verksamheterna som sådana, t.ex. om verksamheten understöds av det allmänna i tillräcklig omfattning för att få skattefrihet. För områden såsom biblioteks-, arkiv-, museiverksamhet, biografier, teatrar etc. är alltså de största bedömningsproblemen av engångskaraktär. Några kontinuerliga bedömningsproblem vad gäller enstaka försäljningar är inte kända.

Just konstnärerna är en lite speciell grupp, som omfattas av flera av de här specialreglerna och där även kontinuerliga bedömningsproblem kan vara aktuella.

En konstnär framförande av ett verk är under vissa förutsättningar skattefri. För att bedöma om skattefrihet föreligger måste exempelvis beaktas om den aktuella personen är konstnär eller ej, om framförandet avser ett konstnärligt verk och om verket omfattas av upphovsrätten.

När det gäller upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätter ska även dessa omfattas av upphovsrättslagen för att skattesatsen 6 procent ska vara tillämplig. Annan lagstiftning ska således beaktas även i detta fall. Gränsdragningsproblem kan uppstå t.ex. när ett konstnärligt verk består av fotografier, som i normala fall beskattas med 25 procent. I ett sådant fall fordras en bedömning av det konstnärliga värdet.

Särskilda bestämmelser gäller dessutom för konstnärers skattskyldighet vid försäljning av egna verk. Vid försäljning av konstnärens egna verk uppkommer skattskyldigheten först när omsättningen överstiger 300 000 kronor per år. Det finns även en bestämmelse om frivillig skattskyldighet. Skattesatsen för omsättning av egna konstverk är 12 procent.

Konstnärerna redovisar sin moms och omsättning på samma rader på deklarationen som övriga företag. För att kunna se hur många företag som berörs av de speciella momsregler som gäller för konstnärer har vi istället gjort en utsökning på branschen för konstnärlig, litterär och artistisk verksamhet. Under 2003 var det 12 489 företag (1,5 procent) som redovisade moms. 4 968 av dessa redovisade bara 25 procent utgående moms, 132 redovisade bara 12 procent utgående moms, 1 730 redovisade bara 6 procent utgående moms och 1 945 redovisade ingen utgående moms alls. Resterande 3 714 företag redovisade utgående moms med mer än en momssats.



## **Bilaga 5 Teknisk rapport med enkätformulär**

# Skatteverket

## Företagens fullgörandekostnader för moms

Projekt nr 16379

Göteborg 2006-02-06

Kundansvarig: Jonas Persson

Projektledare: Matz Johansson

Dataansvarig: Jan Lundmark

### Information om undersökningen och dess bakgrund

Skatteverket genomförde 1994 en undersökning av företagens kostnader för att fullgöra sina skyldigheter enligt momslagen. Sedan dess har kraven enligt momslagen förändrats på många sätt, i regel på så sätt att kraven ökat. De viktigaste förändringarna sedan den förra undersökningen är att momsredovisningsperioden ändrats från två till en månad, att två reducerade skattesatser införts och att EU-medlemskapet medfört en mängd särskilda krav.

Skatteverket har nu återigen undersökt företagens fullgörandekostnader för momsredovisningen. Målet för den undersökningen har varit följande:

- att beräkna totalkostnaden för företagen för att uppfylla momslagens krav,
- att beräkna förändringen av denna kostnad sedan ovannämnda undersökning samt
- att hitta områden som är särskilt betungande för företagen.

Syftet med detta är att få en utgångspunkt för diskussionerna om storleken på den börda som åsamkas företagen samt om, och i så fall hur, denna börda kan lättas.

Undersökningen har genomförts med hjälp av en postal enkät där ett representativt urval företag tillfrågas om deras kostnader för momshantering. Dessa kostnader har därefter räknas upp till ett totalbelopp för hela populationen. En mängd bakgrundsvariabler gör det möjligt att identifiera skillnader mellan olika kategorier av företag. Denna information om skillnader kan sedan användas i analysen av hur olika krav och regler påverkar företagens kostnader. Dock kompletteras de regelspecifika bakgrundsvariablerna med attitydfrågor, vilket ger utökade möjligheter till analyser av bördan.

De bakgrundsvariabler som är tänkta att användas är följande:

#### Allmänna

- Omsättning
- Antal anställda
- Antal verifikationer (fakturor)
- Tid som företaget bedrivit verksamhet
- Bransch (ej en enkätfråga, urval bör kunna ske efter SNI-kod)
- Förekomst av extern hjälp med momsredovisning

#### Regelrelaterade

- Förvärv från annat EG-land
- Försäljning till annat EG-land
- Import från tredje land
- Export till tredje land
- Antal skattesatser som företagets omsättning beskattas med
- Blandad verksamhet
- Frivillig skattskyldighet

## Genomförande

Skatteverket har i samarbete med Kinnmark Information och TNS Gallup utarbetat fältplan och undersökningsmaterial (för frågeformuläret se bilaga). Kinnmark Information har ansvarat för urvalsdraging, framställning av undersökningsmaterial, utskick, påminnelser, löpande statusrapportering samt skanning av inkomna enkäter. TNS Gallup har svarat för telefonintervjuer, framställning av tabeller, SPSS-filer samt statistisk analys och konsultation.

Fältarbetet har genomförts med hjälp av en postal enkät med följebrev till 4 000 organisationer i följande målgrupp:

Momsregistrerade organisationer som dels har färre än 500 anställda, dels har telefonnummer (i målgruppen ingår dock inte offentlig myndighet).

Urvalet har dragits från SCB:s företagsregister och har samordnats negativt med urvalen för Skatteverkets Riks- och Regionenkäter till företag, 2005.

Urvalet stratifierades enligt följande:

Stratum	Antal anställda	Antal i urvalet	Antal i populationen
0 anställda	0 anställda	1 000	392 698
1 – 4 anställda	1 – 4 anställda	1 500	121 894
5 – 499 anställda	5 – 499 anställda	1 500	62 711
	<i>5 – 9 anställda</i>	<i>748</i>	<i>31 696</i>
	<i>10 – 19 anställda</i>	<i>381</i>	<i>16 650</i>
	<i>20 – 49 anställda</i>	<i>238</i>	<i>9 500</i>
	<i>50 – 99 anställda</i>	<i>73</i>	<i>2 860</i>
	<i>100 – 199 anställda</i>	<i>35</i>	<i>1 294</i>
	<i>200 – 499 anställda</i>	<i>25</i>	<i>711</i>
	<b>Totalt</b>	<b>4 000</b>	<b>577 303</b>

Fältarbetet inleddes i vecka 35, 2005 och avslutades i vecka 43, 2005.

### Fältplan

- 1:a utskick: Innehållande formulär, följebrev, och svarskuvert.
- Påminnelse 1: Ett A5 kort som adresseras till dem som inte har skickat in sin enkät.
- Påminnelse 2: Innehållande formulär, följebrev och svarskuvert.
- Telefonuppföljning: Telefonintervjuer med ett urval av dem som inte deltog i den postala delen av undersökningen.

TNS Gallup är medlem i SMIF och ESOMAR och följer dessa organisationers branschregler. Det innebär bland annat att all personal har tystnadsplikt samt att insamlade frågeformulär och annat undersökningsmaterial hanteras så att respondenternas anonymitet kan garanteras.



### Vägning

Materialet har vägts efter antal anställda i populationen. Postala intervjuer och telefonintervjuer har vägts var för sig. De postala intervjuerna har vägts mot populationen i riket. Telefonintervjuer är vägda på motsvarande sätt. Det totala antalet telefonintervjuer har dessutom vägts upp för att representera hela telefonurvalet. Måtalet (det antal som telefonintervjuerna ska vägas till) beräknas med hjälp av följande formel:

$(ns/n) + ((1-ns/n) * (nts/nt))$	
ns/n:	Antal postala intervjuer delat med hela urvalet
1-ns/n:	Resten av hela urvalet
nts/nt:	Antal telefonintervjuer delat med telefonurvalet

Den vägda svarsfrekvensen framgår av tabellen nedan.

### Signifikansredovisning och baser i tabellerna

Bifogat redovisas resultaten av undersökningen i tabeller.

I tabellerna är signifikanta skillnader mellan kolumner som hör till samma fråga testade mot varandra (för frågan om 'antal år i verksamhet' har alltså kolumnen med 'mindre än ett år' testats mot de två övriga kolumnerna, och så vidare). En bokstav efter ett värde i en cell anger att värdet är signifikant högre än värdet i motsvarande cell för den kolumn bokstaven anger.

I varje tabellhuvud redovisas basen för respektive kolumn. Basen redovisas både vägt och ovägt samt i absoluta tal.

Vid signifikanstestningen används en 'Effektiv bas' istället för den vägda eller den ovägda. Den effektiva basen används för att minska sannolikheten för att avvikelser markeras som signifikanta som en följd av vägningen av data. Den effektiva basen för en kolumn beräknas (något förenklat) enligt följande formel:

$e_i = \frac{(w_i)^2}{\sum w_{ik}^2}$	
$(w_i)^2$	= den kvadrerade summan av vikterna i en kolumn
$\sum w_{ik}^2$	= summan av de kvadrerade vikterna i kolumnen

När den effektiva basen är lägre än 100 markeras detta med en asterisk (\*) intill den vägda basen. Två asterisker (\*\*) betyder att den effektiva basen är lägre än 30 – då görs ingen signifikanstestning i den kolumnen. Den effektiva basen blir klart lägre än den ovägda basen när skillnaden mellan högsta och lägsta vikt i en kolumn är stor.

## Fältarbetet

### Postalt fältarbete

	<b>Totalt</b>	Företag utan anställda	Företag med 1-4 anställda	Företag med 5-499 anställda
Bruttourval	4 000	1 000	1 500	1 500
Postreturer	44	23	13	8
<i>Adress okänd</i>	30	16	7	7
<i>Företaget ej verksamt</i>	10	7	3	0
<i>Avliden</i>	1	0	0	1
<i>Handikappad</i>	1	0	1	0
<i>Sjuk</i>	2	0	2	0
Nettourval	3 956	977	1 487	1 492
Inskickade ifyllda enkäter	1 699	315	658	726
Postal svarsfrekvens (netto)	43 %	32 %	44 %	49 %

### Telefonintervjuer

	<b>Totalt</b>	Företag utan anställda	Företag med 1-4 anställda	Företag med 5-499 anställda
Tillgängliga telefonnummer	1 463	669	445	349
Ej använda nummer	374	59	100	215
Ej nåbara (totalt)	456	294	124	38
<i>Felaktiga nummer / Fax etc</i>	229	148	67	14
<i>Ej nådd (&lt; 16 kontaktförsök)</i>	3	2	1	0
<i>Ej int. inom fältperioden</i>	98	52	32	14
<i>Ej målgrupp</i>	115	83	23	9
<i>Språkproblem</i>	8	7	1	0
<i>Sjuk/handikappad</i>	3	2	0	1
Vägran (totalt)	255	140	80	35
<i>Redan intervjuad/dubblett</i>	36	18	11	7
<i>IP vägrar</i>	196	109	60	27
<i>IP vägrar pga policy</i>	5	3	2	0
<i>Någon annan vägrar för IP</i>	9	6	2	1
<i>Oseriös IP</i>	9	4	5	0
Antal telefonintervjuer	378	176	141	61
Vägd svarsfrekvens	57 %	50 %	62 %	57 %

Kommentar: Företag som vid det postala fältarbetet fått bortfalls-koden 'adress okänd' eller 'sjuk' har ingått i urvalet för telefonintervjuerna.

Företagsnamn  
Att: Ekonomichef / Ekonomiansvarig  
Adress  
Postnr  
Ort

## Hjälp oss göra det enklare och billigare för företagen att redovisa momsen

Ditt företag tillhör ett av alla de företag som tillsammans sköter en viktig uppgift i det svenska samhället. Denna uppgift är att redovisa och betala in den moms som utgår på det mesta som enskilda personer konsumerar. Momsen är en av de viktigaste inkomstkällorna för den svenska staten. Den uppgår årligen till över 200 miljarder kronor. Det kan jämföras med de totala kostnaderna för sjukvården som år 2002 uppgick till 167 miljarder kronor eller med all grundskole- och gymnasieutbildning som samma år kostade 139 miljarder kronor.

Ditt och alla andra företags hantering av momsen medför kostnader, inte minst genom att tid och resurser tas från er verksamhet. Skatteverket vill göra det så enkelt som möjligt för ditt och alla andra företag att redovisa och betala in momsen. På så sätt kan också kostnaden för momshanteringen bli lägre.

Kinnmark Information AB genomför nu, på uppdrag av Skatteverket, en undersökning som syftar till att hitta sätt att göra det billigare och enklare att sköta momsredovisningen. Ditt företag har slumpvis blivit utvalt att delta i den undersökningen. Frågorna i formuläret rör sådant som hur mycket tid ditt företag lägger ner på momsredovisningen, både som helhet och inom olika områden, men också hur du som företagare upplever olika delar av momshanteringen. Det är frivilligt att delta i undersökningen, men genom att svara på frågorna bidrar du till att momshanteringen kan bli både billigare och enklare - ett bidrag vi är mycket tacksamma för. Använd det portofria svarskuvertet när du skickar in dina svar.

Du och ditt företag förblir anonymt då alla identifikationsuppgifter förstörs när svaren registreras. Streckkoden i formuläret är endast till för att läsa av att formuläret kommit in, detta för att inte besvära dig med påminnelser i onödan. I materialet som överlämnas till Skatteverket kan ingen se vad just du svarat. Undersökningen har utformats i samråd med Näringslivets nämnd för regelgranskning, NNR.

Vi tackar på förhand för din medverkan. Om det är något du undrar över så kan du kontakta oss eller Skatteverkets två projektansvariga Anna Hansson och Mats Andersson.

Vänliga hälsningar

Kinnmark Information AB



Magnus Kinnmark  
Tfn 031-83 10 15

e-post: [magnus@kinnmark.se](mailto:magnus@kinnmark.se)

Skatteverket



Mats Andersson  
Tfn 08-764 80 84

Skatteverket



Anna Hansson  
Tfn 08-764 82 16

Här följer ett antal frågor om momshanteringen i ditt företag.

I begreppet momshantering ingår följande:

1. Den del av bokföringen som avser bokföring av ingående och utgående moms
2. Uträkning av moms att betala eller återfå
3. Fylla i momsdelen av skattedeklarationen samt få den underskriven
4. Fylla i kvartalsredovisningar
5. Kontakt med Skatteverket, revisor och redovisningskonsult i momsfrågor
6. Läsa momsbrochyrer, lagtext och annan information

*Observera att alla frågor i formuläret avser [Kopplat fält – företagsnamn] senaste räkenskapsår.*

1. Hur många år har ert företag bedrivit verksamhet?  
 mindre än 1 år  
 1 – 3 år  
 längre än 3 år
2. Hur många anställda har ert företag?  
 0  
 1-4  
 5-9  
 10-49  
 50-499  
 500 eller fler
3. Ungefär hur stor är ert företags totala omsättning exklusive moms?  
 0 – 999 999 kronor  
 1 000 000 – 9 999 999 kronor  
 10 000 000 – 39 999 999 kronor  
 40 miljoner kronor eller mer
4. Ungefär hur många kund- och leverantörsfakturer hade ert företag under det senaste räkenskapsåret?  
 1 – 200  
 201 – 500  
 501 – 1 000  
 1 001 – 5 000  
 fler än 5 000
5. Hur deklarerar ert företag momsen?  
 Varje månad i skattedeklarationen  
 En gång per år i inkomstdeklarationen  
 En gång per år i skattedeklarationen
6. Lämnar ert företag momsdeklaration till Skatteverket via Internet?  
 Ja  
 Nej
7. Har ert företag ett datoriserat ekonomisystem som förenklar upprättandet av momsdeklaration?  
 Ja  
 Nej
8. Vilken/vilka momsskattesatser beskattas ert företags försäljning med? (Obs. flera alternativ kan markeras)  
 25 procent  
 12 procent  
 6 procent  
 0 procent

9. Sköter ni momshantering internt på företaget och/eller köper ni in tjänsten externt?

Hanterar internt inom företaget     Köper in tjänsten externt     Både internt och externt

9b. Köper ni även in någon av följande tjänster externt?

Ja      Nej

Löpande redovisning .....  .....

Bokslutsarbete.....  .....

9c. Ungefär hur mycket betalade ert företag exklusive moms för all extern hjälp (momshantering, redovisning, bokslutsarbete) under det senaste räkenskapsåret? Ange ungefärlig summa i rutan nedan.

Kr

Ingen uppfattning

**Intern tid för momshanteringen**

10. Ungefär hur många timmar ägnade du/ditt företag internt åt momshantering under det senaste räkenskapsåret?

timmar

Vi ägnar ingen intern tid alls åt momshantering

Ingen uppfattning

11. Om du skulle fördela de timmar du/ditt företag internt ägnat åt momshantering på förberedande arbete, deklarationsarbete och efterarbete – hur fördelar sig då dessa timmar ungefär?

Förberedande arbete (t.ex. att sätta sig in i gällande lagstiftning och att bedöma vilka regler som är tillämpliga)

%

Deklarationsarbete (t.ex. insamling av skatteunderlag, upprättande av moms-deklaration/kvartalsredovisning, uträkning av moms att betala eller återfå samt att få deklarationen underskriven)

%

Efterarbete (t.ex. dokumentation, förfrågningar från Skatteverket och rättelser av tidigare lämnade deklamationer)

%

+

Summa

100 %

Ingen uppfattning

## Speciella momsfrågor

Nu några frågor om enskilda delar av momshanteringen.

Var vänlig svara 'ja' eller 'nej' på nedanstående frågor, samt ange hur du upplever momshanteringen för var och en av de frågor som du svarar 'ja' på.

Hur upplever du den här delen av momshanteringen?

Mycket lätt att hantera  
0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10  
Mycket betungande  
Ingen uppfattning

	Nej	Ja	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Ingen uppfattning
12. Har ert företag under det senaste räkenskapsåret haft försäljning till annat EU-land?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Har ert företag under det senaste räkenskapsåret gjort inköp från annat EU-land?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. Har ert företag under det senaste räkenskapsåret haft försäljning till ett land utanför EU?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Har ert företag under det senaste räkenskapsåret gjort inköp från ett land utanför EU?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Bedriver ert företag s.k. blandad verksamhet, dvs. har ert företag både momspliktig och momsfri försäljning?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. Beskattas ert företags försäljning med mer än en momsskattesats (t ex både 25 % och 12 %)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. Är ert företag registrerat för frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## Betalning av fakturor

19. Har det under det senaste räkenskapsåret någon gång hänt att ert företag fått betala in moms innan ni själva har fått betalt av kunden?

- Ja →  
 Nej  
 Vet ej

19b. För ungefär hur stor del av företagets försäljning bedömer ni att så varit fallet?

- Till mycket liten del  
 Till liten del  
 Till viss del  
 Till ganska stor del  
 Till mycket stor del  
 Vet ej

19c. Vilken/vilka orsaker tror ni ligger bakom de sena betalningarna?  
(mer än ett alternativ kan markeras)

- Kunden/kunderna kunde inte betala i tid pga egna likviditetsproblem  
 Kunden/kunderna ignorerar våra betalningstider  
 Vi medger långa kredittider eftersom detta är ett krav från våra kunder  
 Annan orsak  
 Vet ej

**Tack för din medverkan!**

Vänligen skicka in enkäten i bifogat svarskuvert

## Bilaga 6 Intervjuade företag

I arbetet med denna rapport har ett antal representanter för olika företag, myndigheter och kommuner intervjuats i syfte att få en uppfattning om vilka resurser som läggs ned på momshanteringen och vilka särskilda problem som kan finnas. Dessa har på olika sätt bidragit med värdefull information till denna studie. Vi vill tacka nedanstående personer och företag för den tid och engagemang de lagt ned på våra intervjuer.

<b>Företag, myndighet, kommun</b>	<b>Kontaktperson(er)</b>
Coop Norden AB	Ulla Andersson och Gunnar Askåker
Electrolux	Johan Hörberg, Staffan Lindberg och Ingemar Uussaar
Ericsson Shared Services AB	Kerstin Hanell
Fazer Amica	Bibbi Carlsson och Lena Nordgren
Hennes & Mauritz	Lisbeth Lövblom
Hogia AB	Axel Carlsson
Järfälla Kommun	Britt-Marie Constantinides och Elisabeth Holmström
My Travel	Karin Englund
Norstedts juridik	Gunilla Krogh
Skanska	Marie-Louise Sörlin mfl
Skatteverkets ekonomiavdelning	Berit Calais och Per Karlsson
Telia Sonera	Anders Nihlen





## Tabellförteckning

Tabell 1	Momsregistrerade företag 2005 .....	26
Tabell 2	Genomsnittlig timkostnad för momshanteringen.....	28
Tabell 3	Fullgörandekostnader för momsregistrerade företag i enkäturvalet .....	29
Tabell 4	Fullgörandekostnader för momsregistrerade företag utan telefonnummer .....	29
Tabell 5	Fullgörandekostnader för företag med fler än 499 anställda.....	30
Tabell 6	Totala fullgörandekostnader, miljoner kronor .....	31
Tabell 7	Fördelning av intern tid för momshanteringen.....	31
Tabell 8	Jämförelse av fullgörandekostnaderna för moms 1993 och 2005 .....	35
Tabell 9	Företag efter näringsgren 1993 och 2004 (SNI 1992 resp. SNI 2002) .....	41
Tabell 10	Sysselsatta efter näringsgren (SNI 92 och SNI 2002).....	44
Tabell 11	Antal företag efter näringsgren (SNI 92 och SNI 2002) .....	44
Tabell 12	Fullgörandekostnaderna per företag .....	49
Tabell 13	Totala fullgörandekostnader fördelade efter bransch, miljoner kronor.....	50
Tabell 14	Genomsnittliga fullgörandekostnader fördelade efter bransch och företagsstorlek, kronor.....	50
Tabell 15	Fullgörandekostnaderna efter hur företagen deklarerar moms.....	51
Tabell 16	Fullgörandekostnaderna efter om företagen deklarerar via Internet .....	52
Tabell 17	Andel företag som använder extern hjälp 1993 och 2005, procent.....	53
Tabell 18	Genomsnittlig kostnad för momshanteringen .....	53
Tabell 19	Resultat av frågan: ”Har ert företag ett datoriserat ekonomisystem som förenklar upprättandet av momsdeklaration?, i undersökningarna 1994 och 2005 .....	54
Tabell 20	Genomsnittlig kostnad för företag med respektive utan datoriserat .....	55
Tabell 21	Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser 1 .....	57
Tabell 22	Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser 2 .....	57
Tabell 23	Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser och antal anställda.....	58
Tabell 24	Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser och antal år företaget har bedrivit verksamhet.....	59
Tabell 25	Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser och förekomsten av ett datoriserat ekonomisystem .....	60
Tabell 26	Kostnad för momshanteringen fördelad på antal momsskattesatser och om momshanteringen sköts internt eller externt .....	61
Tabell 27	Kostnad för att hantera flera momsskattesatser.....	62
Tabell 28	Total momsutbetalning och genomsnittlig kredittid i dagar per månad indelat efter företagsstorlek .....	64
Tabell 29	Beräknad ränta på momskredit.....	65
Tabell 30	Antal företag, total nettoränta, genomsnittlig nettoränta och fullgörandekostnad.....	66
Tabell 31	Andel av alla företag som någon gång under det senaste räkenskapsåret.....	67
Tabell 32	Orsaker till att moms fått betalas innan kunden betalat fördelat på för hur stor del av omsättningen som så varit fallet.....	68
Tabell 33	Orsaker till att moms fått betalas innan kunden betalat fördelat på samtliga momsskattskyldiga .....	69
Tabell 38	Konsekvenser av en omsättningsgräns på 90 000 kronor .....	71
Tabell 34	95-procentigt konfidensintervall för genomsnittlig och total kostnad per stratum.....	75

Tabell 35 95-procentigt konfidensintervall för genomsnittlig och total kostnad per företagsstorlek .....	75
Tabell 36 Jämförelse av fullgörandekostnader för moms 1993 och 2005 där försiktighetskorrigeringen för lägre aktivitetsnivå inte gjorts något av åren .....	77
Tabell 37 Jämförelse av fullgörandekostnader för moms 1993 och 2005 där försiktighetskorrigeringen för lägre aktivitetsnivå gjorts i alla kategorier utom för den minsta företagsstorleken i 1993 års siffror.....	78
Tabell 39 De viktigaste förändringarna av momsreglerna efter skattereformen 1991 .....	87
Tabell 40 Antal företag som är registrerade till moms och antal företag som redovisar moms under 2003 .....	92
Tabell 41 Redovisad moms under 2003 (miljoner kronor) .....	92
Tabell 42 Antal företag och redovisad moms under 2003 fördelade på företagsform.....	93
Tabell 43 Antal företag med handel över landsgränserna år 2003, fördelade på bransch....	94
Tabell 44 Antal företag med handel över landsgränserna år 2003, fördelade på antal anställda.....	94
Tabell 45 Företag med mer än en momssats under 2003, fördelade på bransch.....	102
Tabell 46 Företag med mer än en momssats under 2003, fördelade på antal anställda .....	102
Tabell 47 Företag med både momspliktig och momsfri omsättning under 2003, fördelade på bransch.....	104
Tabell 48 Företag med både momspliktig och momsfri omsättning under 2003, fördelade på antal anställda.....	104
Tabell 49 Företag med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under 2003, fördelade på bransch.....	108
Tabell 50 Företag med frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal under 2003, fördelade på antal anställda .....	108
Tabell 51 Företag med vinstmarginalbeskattning under 2003, fördelade på bransch.....	111
Tabell 52 Företag med vinstmarginalbeskattning på begagnade varor under 2003, fördelade på antal anställda .....	112
Tabell 53 Företag med vinstmarginalbeskattning på resetjänster under 2003, fördelade på antal anställda.....	114

# Källförteckning

## Departementsserien

Ds Fi 1983:32 Administrationskostnader för våra skatter. Rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi. Finansdepartementet.

## Företagarnas Riksorganisation

Företagarnas Riksorganisation, Maktrabatten: *Småföretagarna lånar från sin privata ekonomi för att klara likviditeten*, december 2003.

## International Fiscal Association (IFA)

cashier de droit fiscal international, vol. LXXIVb, Kluwer, The Netherlands, 1989.

## Nutek

Nutek, *Näringslivets administrativa kostnader på skatteområdet*, 2005.

Nutek, *Mätning av företagens administrativa börda*, Huvudrapport: Metodbedömning, organisationsförslag samt resursbedömning, Info-nr 035-2004.

Nutek, *Mätning av företagens administrativa börda*, Underlagsrapport: Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen med StandardKostnadsModellen.

## OECD

OECD, *Businesses' Views on Red Tape, Administrative and Regulatory Burdens on Small and Medium-Sized Enterprises*, 2001.

OECD, *From Red tape to Smart Tape: Administrative Simplification in OECD Countries*, Policy Brief, 2003.

## Skatteverket

RSV: *Kontrollinformation i utlandsfrågor – Information för skattekontroll av verksamheter och transaktioner med internationell anknytning*, RSV Rapport 2002:1.

RSV: *Så här är det att deklarera! Individernas fullgörandekostnader för inkomstdeklarationen 1998*, RSV Rapport 1999:9.

## Litteratur

Allers, Maarten, *Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands*, 1994.

Evans C, Ritchie K, Tran-Nam B and Walpole M, *A Report into the Incremental Costs of Taxpayer Compliance*, Australian Government Publishing Service, Canberra 1996.

Evans m.fl. (red.), *Tax Compliance Costs: A Festschrift for Cederic Sandford*, 2001.

Guyton, John L., O'Hare, John F. and Stavrianos, Michael P., IBM Business Consulting Services and Toder, Eric J., Internal Revenue Service, *Estimating the Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax*, Presented at the National Tax Association Spring Symposium, 2003.

Hasseldine, J. (1998), *Economic Determinants of Tax Compliance Costs Under a Value Added System*, *Advances in Taxation*, Vol. 10, pp. 129-144.

Malmer, Håkan, Persson, Annika & Tengblad, Åke: *Århundradets skattereform. Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk. Uppföljning av skattereformen 1990-91*, 1994.

Sanford, C.T., M.R. Godwin and P.J.W. Hardwick, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, Bath, 1989.

Sanford (Ed.), *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath, 1995.

Schön, Lennart, *En modern svensk ekonomisk historia*, SNS förlag, 2000.

Slemrod, Joel, and Varsha Venkatesh, *The Income Tax Compliance Cost of Large and Mid-Size Businesses*, A Report to the IRS LMSB Division, Submitted by the Office of Tax Policy Research, University of Michigan Business School, September 5, 2002.