

Annika Fritsch

Företagens börda med skatteuppbörd



I detta kapitel behandlas företagens del i skatteuppbörd och uppgiftslämnande. I kapitlet berörs även synliga respektive dolda skatter. Det handlar inte om företagens eller ägarnas beskattning utan i stället om företagens roll i insamlandet av skatter åt staten. Fokus är på svenska förhållanden med början vid förra sekelskiftet och de förändringar som haft stor betydelse för företagens del. Avslutningsvis lämnas några reflektioner med sikte på framtiden.

Skatter har åtminstone sedan antiken tagits ut i form av tullar och punktsskatter. I Sverige har de förekommit sedan slutet av 1300-talet.

Under senare hälften av 1800-talet förändrades det svenska samhället bland annat genom en ökande industrialisering och genom att stora delar av befolkningen flyttade in till städerna. Vilka skatter som används och hur de ska betalas är givetvis starkt beroende av ekonomi, politik och vilken nivå av utveckling samhället befinner sig på. Tvåkammarriksdagen som infördes på 1860-talet var långt ifrån representativ för befolkningen och hade svårt att enas om större reformer.<sup>1</sup>

Riksdagsmän i första kammaren valdes indirekt av landstingen medan den andra kammaren utsågs i direkta val. Det var dock bara 5–10 procent av befolkningen som hade rösträtt och den var ojämlig på flera sätt. Första kammaren dominerades av högre ämbetsmän medan bönder dominerade andra kammaren. Dessa grupper hade helt olika intressen, vilket bromsade utvecklingen. Efter flera försök och långa förhandlingar lyckades man dock 1902 enas om att införa en progressiv inkomstskatt liksom en obligatorisk självdeklaration. Fram till dess hade tullar och punktsskatter dominerat skatteintäkterna.

Efter reformen fick inkomstskatten en successivt ökande betydelse, vilket ledde till diskussioner om hur skattekontrollen borde byggas upp. De politiska reformerna ökar med vidgad, och senare allmän och lika rösträtt. Dessförinnan påverkas även Sverige av utbrottet av första världskriget.

Under de åren, liksom vid tidigare krig, infördes flera krigsskatter för att bygga upp försvaret, bland annat en progressiv värnskatt. Trots att denna värnskatt avskaffades efter kriget behölls andra skattehöjningar och det samlade skatteuttaget på en högre nivå.

Under de första dryga 40 åren med självdeklaration betalades skatten i efterskott och av inkomsttagaren själv. Under 1930-talet intensifierades diskussionen om skattekontroll och snabbare betalning av skatterna. Även företagens roll för skatteuppbörden började diskuteras och utredas vid denna tid.

### I krigstid görs företagen till statens förlängda arm

Företagen fick en helt ny roll i skatteuppbörd i och med den *allmänna omsättningsskatten*. I början av andra världskriget infördes krigsskatter i form av värnskatt och även en helt ny typ av skatt som fick stor påverkan på företagen. Från att tidigare ha använt punktsskatter infördes nu en allmän varuskatt på detaljhandelsvaror, *oms*. Den förblev i kraft mellan 1941 och 1946. Detta var en ny form av allmän konsumtionsskatt och den ställde företagen inför nya utmaningar i att hantera och rapportera skatteformen.

Omsättningsskatten skulle läggas på försäljning i det sista ledet, detaljhandeln. Samtidigt var inte lagstiftarens tanke att samma vara skulle beskattas

flera gånger. För att undvika detta kunde säljaren begära tillstånd att undanta försäljning av varor som såldes till andra företag, alltså grosshandel, från den vanliga butikshandeln. En förutsättning för att få detta tillstånd var dock att säljarföretaget också i sin bokföring redovisade försäljningen separat. Vi bör betänka att det vid den här tiden inte fanns några bokföringsprogram eller datorer. Hanteringen innebar därmed både praktiska svårigheter samt kostnader och risker för misstag för detaljhandeln. Vissa typiska butikshandelsvaror skulle alltid beskattas om de inte såldes av särskilda återförsäljningsföretag. Köparföretag som trots allt belastades med att betala oms på sina inköp hade å sin sida rätt att göra avdrag för pålagan vid inkomstbeskattningen.<sup>2</sup> Omsen avskaffades från och med 1947.

En annan revolutionerande förändring i anslutning till andra världskriget var införandet av *källskatt på arbetsinkomster* 1947. Fram till dess hade inkomst- och förmögenhetsskatt betalats i efterskott av varje enskild person. Inkomsten tjänades år ett, beslutet om hur stor skatt som skulle betalas fattades därefter under år två och skatten betalades under senare delen av år två och början av år tre. Frågan om hur staten snabbare skulle få in skatterna hade utretts under kriget och 1945 presenterades så ett omvälvande förslag. Detta innebar att preliminär skatt på inkomsten skulle betalas direkt i samband med löneutbetalningen. Det skulle ske genom att arbetsgivaren vid löneutbetalningen skulle göra avdrag för preliminärskatt enligt särskilda tabeller och betala in summan för de anställdas räkning. Sedan den anställde hade lämnat sin självdeklaration skulle en avstämning göras mellan den preliminära och den slutliga skatten.

Ur statens synvinkel fanns flera fördelar med förslaget. Den skulle få tillgång till skattebeloppen tidigare och dessutom utan hanteringskostnader för uppbörderna från varje enskild skattebetalare. Ur företagets perspektiv innebar de nya rutinerna däremot en omvälvande skillnad och ökad administration när man tvingades beräkna och hantera skatteWVer och preliminärskatteavdrag för alla anställda oWch betala in skatten till staten.

En lustig detalj i anslutning till detta är att staten vid införandet av reformen med övergång till förskotts betalning såg sig tvungen att helt undanta normala inkomster för 1946 från beskattning.<sup>3</sup> Den inkomsten undantogs alltså uttryckligen. Under 1946 betalades efterskottsskatt för år 1945 enligt gamla regler och från och med året därefter, 1947, betalades förskottsskatt för det innevarande året. Det diskuteras om resterande efterskottsskatt skulle betalas på längre tid, men till slut blev 1946 ett skattefritt år.

Både införandet av den tillfälliga omsättnings skatten och skyldigheten för arbetsgivare att göra avdrag från lönen för preliminärskatt innebar kraftigt ökad belastning på företagen i form av administration och kostnader. Att nyordningen ändå gick att genomföra måste nog ses i ljuset av att det var under och i anslutning till andra världskriget. Hade det inte rätt krigs- respektive efterkrigstid hade motståndet mot dessa skatter sannolikt varit betydande. Men omständigheterna hade nu medfört att grunden för företagen som ofrivilliga uppbördspersoner hade blivit lagd.

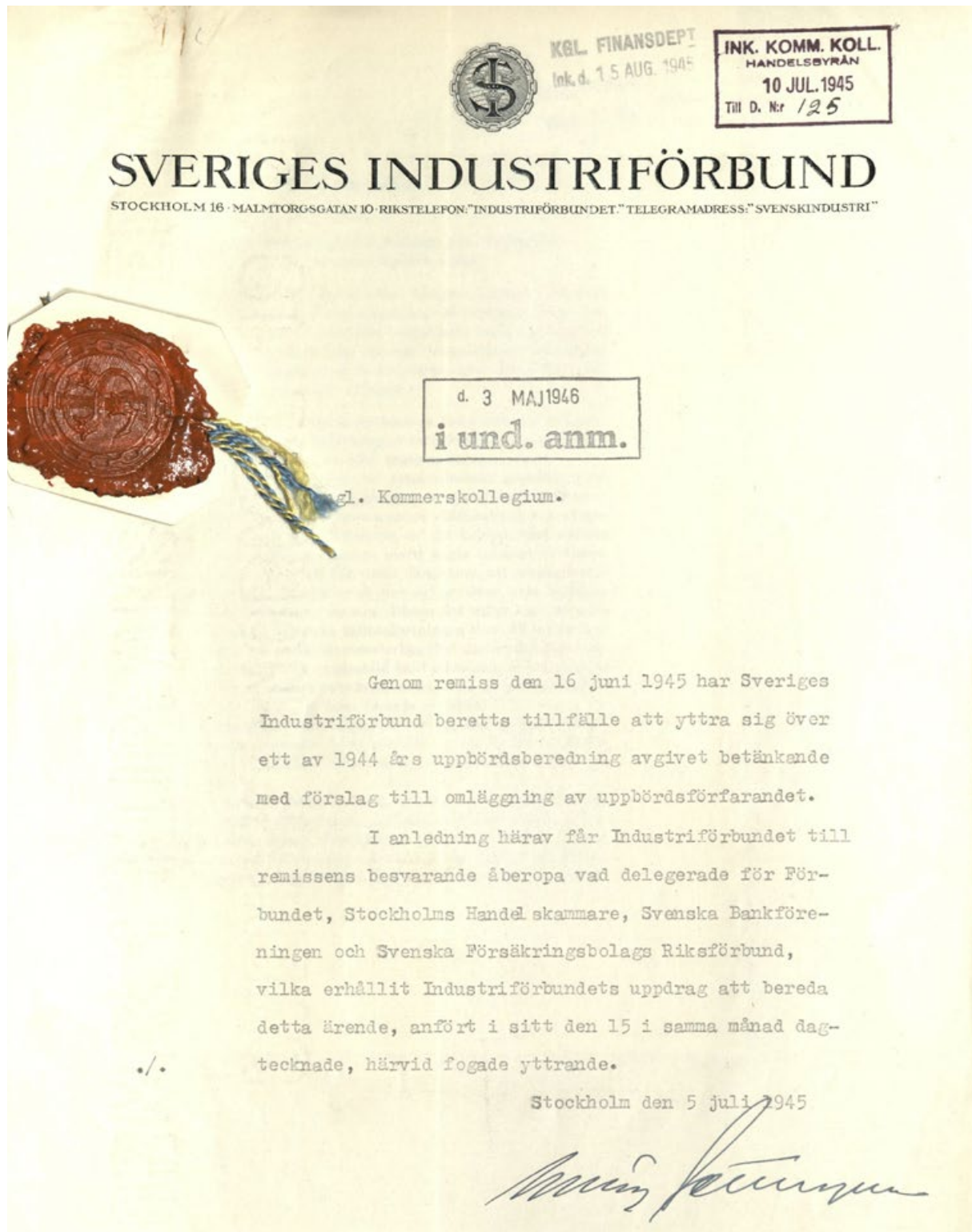
### Aptiten för nya skatter ökar

Dramatiken kring förkortningen ATP har etsat sig fast i vår politiska historia. Under 50-talet utreddes frågan om *allmän tjänstepension*. Trots en folkomröstning 1957 rörande tre olika förslag framkom inget tydligt allmänt accepterat svar. Efter diverse turer beslutade riksdagen att införa den allmänna tilläggspensionen, ATP, som skulle finansieras med avgifter vilka betalades av arbetsgivarna i särskild ordning. Här räknar jag arbetsgivaravgifterna helt som skatt, även om de i viss mån ger den anställde förmåner. Detta lade ytterligare belastning på företagen och var ett slags särskild skatt på lönen, en löneskatt.

Tillväxten under 50-talet ökade och nya kostnadskrävande reformer infördes. Då återkom också tanken på en ny allmän omsättnings skatt. Den allmänna varuskatten, allmänt kallad *oms*, infördes 1960 som en permanent skatt.<sup>4</sup>

Denna skulle tas ut vid försäljning av varor och några tjänster till ”konsumenter”. Liksom den till-

Företagens börda med skatteuppbörd



Grunden för dagens källskattesystem där skatten dras av arbetsgivaren direkt från lönen lades av 1944 års uppbördsberedning. Sveriges Industriförbunds yttrande över uppbördsberedningens förslag var berett av näringslivets skattedelegerade.

fälliga skatten under kriget skulle omsen enbart tas ut i det sista försäljningsledet. Därför tvingades företagen att skilja mellan å ena sidan försäljning som var skattepliktig och å andra sidan sådan försäljning som skedde till andra näringsidkare och som därför inte skulle beläggas med oms. Det avgörande var dock nu inte om det gällde detaljhandelsförsäljning. Gränsen utgjordes i stället av om köparen var ”konsument” eller inte.

Även denna gång innebar hanteringen av skatten en utmaning för företagen. Begreppet ”konsument” omfattade nu inte bara privatpersoner utan kunde innefatta både stat och kommun samt andra företagare, när dessa köpte bland annat investeringsvaror.<sup>5</sup> Gränsdragningen var svår och kunde leda till intressekonflikter för säljaren, som var beroende av att ha goda affärsmässiga kontakter till sina köpare.

Företag som var registrerade till oms skulle deklarera och betala oms löpande under året medan jordbrukare redovisade oms i efterhand i inkomstdeklarationen. De som var registrerade hade rätt till en blygsam ersättning för sitt arbete med skatten. Ersättningen utgjorde högst 4 promille av omsättningen för att successivt sjunka ned till 0,05 promille för omsättning över 3 miljoner kronor. Vid omsättning under 10 000 kronor utgick ingen ersättning.<sup>6</sup>

I propositionen vid övergången till moms i slutet av 60-talet beskrivs hur problemen med den tidigare omsättningsskatten följde av dess konstruktion: att säljaren i varje särskilt fall tvingades avgöra om kunden var konsument eller inte. Vid tveksamhet skulle kunden betraktas som konsument och oms läggas till försäljningspriset. Det varnades också: ”Det föreligger här ofta en intressekonflikt mellan säljare och köpare, som kan framstå som besvärande för säljaren.”<sup>7</sup>

### Oms blir moms och företagets börda ökar

Efter förebild av utvecklingen inom EU, dåvarande EEC, utreddes under 60-talet en övergång till en allmän konsumtionsskatt i flera led, en *mervärdesskatt* eller moms. Mervärdesskatt infördes därefter 1969.<sup>8</sup>

Som skäl för övergången återopades bland annat att samtliga EEC-länder inom kort skulle tillämpa denna typ av mervärdesskatt med beskattning i flera led.

Momsen infördes som en generell varubeskattning som även omfattade vissa angivna tjänster. Den togs ut i varje försäljningsled, vilket innebar att varje säljare skulle lägga på moms på sin försäljning och samtidigt göra avdrag för den moms som betalades på inköpen. Därmed berördes betydligt fler företag av hanteringen och gränsdragningarna rörande momsens. Företagens skatteredovisningar måste omfatta inte bara omsättning och skatten på denna, utan även uppgifter om inköp och den avdragsgilla ingående momsens.

Det nya systemet innebar samtidigt att risken minskade för så kallade kumulativa effekter, kostnader för moms som inte kunde övervältras till sista försäljningsledet.

Vid övergången från oms till moms togs ersättningen till företagen bort, vilket förstärkte stark kritik från näringslivet. Finansminister Gunnar Sträng menade att övergången visserligen inte innebar att företagets arbete skulle minska, men att det skulle vara omöjligt att utforma ett generellt ersättningssystem som gav korrekt ersättning för detta bestyr. Bland remisskritiken finns följande citat: ”Näringslivets Skattedelegation framhåller, att en utredning snarast bör tillsättas för att utforma regler om ersättning till de skattskyldiga och uppgiftspliktiga, som särskilt betungas av de krav det allmänna ställer på dem såvitt gäller att lämna uppgifter för andras taxering och tjänstgöra som uppborrdsmän för olika skatter.”<sup>9</sup>

Mervärdesskatten fick vid införandet en skattesats som vi i dag skulle betrakta som låg, 10 procent, en kvot som därefter successivt har höjts till dagens normalskattesats på 25 procent.

Momsen kan ytligt sett uppfattas som en enkel och effektiv skatt, men det beror på vilket perspektiv som anläggs. Som konsument behöver man inte fundera över detta skatteuttag, det ingår i det pris som säljaren anger för en vara eller tjänst. Annorlunda är det för företagen, som har att hantera ett komplext område i snart sagt varje transaktion de gör. De

riskerar dessutom dryga skattetillägg vid misstag. Moms är inte en företagsskatt utan en konsumtions-skatt, ändå tvingas företagen fungera som statens obetalda uppbördspersoner. Det är väl belagt att moms tillhör de områden som vållar företagen allra mest kostnader och regelbörda.<sup>10</sup>

Moms har på relativt kort tid slagit igenom internationellt och finns i varierande former i drygt 160 länder. USA är ett undantag där beskattningen fortfarande tas ut på delstatsnivå och bara i sista försäljningsledet.

### Högt skattetryck ökar andelen dolda skatter

Med 70-talet inträdde en brytningstid när den höga tillväxten från efterkrigstiden och 60-talet hade mattats av. Andra länder hade kommit ikapp. Höga löneökningar och hög inflation medförde att staten inte längre kunde finansiera nya reformer med skattehöjningar, då sådana ändå inte skulle ge ökade inkomster. Det svenska skattetrycket hade nu ökat betydligt. Regeringen försökte i de så kallade Hagaförhandlingarna bromsa löneanspråk och strejkhot genom en omläggning av beskattningen av arbete från inkomstskatten till höjda arbetsgivaravgifter.

I Sverige ökade både marginalsatser och skattetryck till de absoluta toppskikten vid internationell jämförelse. Under hela 80-talet utreddes och reformerades sedan stora delar av skattesystemet; detta hade nått ett läge med allt större skillnad mellan den formella och den faktiska skattesatsen.

Systemet med kontrollavgifter för skattepliktiga inkomster som arbetsgivare och andra företag skulle lämna utvidgades under 80-talet i samband med införandet av den förenklade självdeklarationen. De grundläggande argumenten för en vidgad uppgiftsskyldighet i form av kontrollavgifter var att den skulle effektivisera skattesystemet och göra statens kontrollverksamhet billigare. Det ägnades ingen större hänsyn åt vilken betydelse dessa skyldigheter och hanteringskostnader skulle få för företagen som förutsattes utföra dem. Finansminister

Kjell-Olof Feldt skrev i propositionen om införandet av förenklad självdeklaration:

När det sedan gäller kontrollavgiftsskyldigheten kan invändas att man genom en sådan delvis flyttar över bestyret med och kostnaderna för skattekontrollen på arbetsgivare och andra organ utanför det allmänna. Till detta vill jag säga att det är ofrånkomligt att skattekontrollen till stor del bygger på att arbetsgivare och andra som gör utbetalningar inom näringslivet lämnar kontrollavgifter. Så har varit fallet i vårt land sedan lång tid och detsamma torde gälla i det stora flertalet industriländer. Restriktivitet bör givetvis iaktas när det gäller att utvidga nuvarande uppgiftsskyldigheter. Den reform som det här gäller är emellertid enligt min mening av sådan betydelse att den mer än väl motiverar en utvidgad uppgiftsskyldighet i de avseenden detta är en förutsättning för reformen.<sup>11</sup>

Några remissinstanser tog upp frågan om att i någon form kompensera företagen för denna utvidgade skyldighet, men det avvisades med hänvisning till att det länge varit en grundläggande princip att skyldigheten att redovisa kontrollavgifter till ledning för annans taxering inte berättigar till någon ersättning.

I samband med den stora skattereformen 90/91 vidgades momsen till att även omfatta fler tjänster. Samtidigt infördes en skyldighet, för banker med flera att innehålla preliminärskatt vid utbetalning av ränteintäkter och vissa aktieutdelningar. För arbetsgivare tillkom att de även ska lämna avgift om värdet av anställdas naturaförmåner.

Källskatten har hyllats flera gånger, bland annat i samband med införandet av skattebetalningslagen:

Källskattesystemet har fördelar för både det allmänna och den skattskyldige. För det allmänna innebär det en relativt säker skatteuppbörd. För den skattskyldige innebär systemet att han kan disponera det belopp som betalas ut av arbetsgivaren utan att behöva oroa sig för kommande skatter.<sup>12</sup>

Annika Fritsch



Vid övergången till källskattesystemet 1 januari 1947 hade ingen skatt ännu betalats på 1946 års inkomster.  
Det blev därmed ett skattefritt år.



Inte heller i detta sammanhang ägnades något intresse åt vilka konsekvenser lagstiftningen skulle innebära för arbetsgivaren, företaget som har att administrera såväl kontrolluppgifter som preliminärskatteavdrag och skattedeklaration samt hantera betalningen. Bland de tre intressenter som närmast berörs av lagändringen, staten, ”den skattskyldige” och arbetsgivaren/företaget, bortser lagstiftaren helt från de konsekvenser som uppstår för företagen.

### Framåtblick och slutord

Under det tidiga 2000-talet ökade insikten om att regleringar medför betydande samhällsekonomiska kostnader som ofta tidigare förbisetts. Sverige har inte bara ett högt skattetryck, därutöver ger skattesystemets komplexitet en regelbörda som tynger företagen. Flera svenska regeringar har haft regel-förenkling på agendan. De har mött skarp kritik för att inte inkludera skattelagstiftningen i förenklingsarbetet, trots att detta område har stor betydelse för företagens totala regelbörda. Som en del i förenklingsarbetet har Tillväxtverket haft i uppdrag att mäta företagens administrativa kostnader. Dessa mätningar är schabloniserade och beaktar ingenting av de tillämpningssvårigheter som företag i praktiken möter. De mäter tidsåtgång för att fylla i och under-teckna exempelvis momsdeklarationen, men inte för inläsning eller efterforskning för att kunna tillämpa momsreglerna korrekt. Det betyder att mätningarna bara visar en mindre del av företagens regelkostnader. Även med dessa begränsningar visar Tillväxtverkets beräkningar och Riksrevisionens granskning att företagens regelbörda på skatteområdet har ökat.<sup>13</sup>

Det är tyvärr lätt att bli dystert när man ser utvecklingen av kraven på företagen att hantera skatteuppbörden och på att lämna allt fler uppgifter till Skatteverket. När väl isen hade brutits genom den omvälvande källskattereformen på 1940-talet sågs bara fördelarna med att låta företag sköta hanteringen. Komplexa momsregler och höga skattetillägg för miss-tag gör momsens till ett av de områden som fortfarande belastar företagen administrativt allra mest.

Samtidigt ökar Skatteverkets aptit på mer och tätare rapportering från företag. Under det senaste decenniet kan nämnas införande av personalliggare, krav på kassaregister samt företagens hantering av kundernas skattereduktion för rut- och rot-tjänster. Under 2018 och 2019 införs individbaserade arbetsgivardeklarationer. Vart och ett av dessa krav är kanske inte så betungande i sig. Men sett ur ett företagarperspektiv, med den sammantagna komplexiteten, blir följderna förstas en annan. Den kan få potentiella företagare att tveka inför att starta företag eller anställa personal.

Det går tyvärr inte att se några tecken på att staten skulle släppa kraven på företagens medverkan till skatteuppbörden och att lämna uppgifter. Om vi lyfter blicken kan vi se hur man i Storbritannien och Danmark har försökt hejda inflationen av nya regler för företag med devisen ”one in, one (two) out”. Man får bara införa en ny regel som innebär kostnader om reformen balanseras genom att andra regelkostnader samtidigt minskas.

Det kan inte nog understrykas att nya regelsystem som introduceras först måste analyseras och utformas och därefter även utvärderas så att de fungerar för företagen som ska leva med dem.

## Noter

- 1 ”De svenska skatternas historia”, Skatteverket, se <https://www.skatteverket.se/privat/sjalvservice/blanketterbroschyrer/broschyrer/filer/117/1171.4.76a43be412206334b89800035146.html> (läst 18 04 09).
- 2 Se SFS 1940:1000 och Kristoffersson, 2015, s 80–81.
- 3 Se SFS 1945:896, ikraftträdandebestämmelserna.
- 4 Se SFS 1959:507.
- 5 Se Kristoffersson, 2015.
- 6 Se proposition 1968:100, s 35.
- 7 Se proposition 1968:100, s 37–38.
- 8 Se SFS 1968:430.
- 9 Se proposition 1968:100, s 40.
- 10 Se European Commission, 2010, s 39 f.
- 11 Se proposition 1984/85:180, s 50.
- 12 Se proposition 1996/97:100, s 281.
- 13 Se t ex Eklund, 2013.

## Litteratur

von Bahr, Stig *m fl, red*, 2015, *Sveriges skatter 1945 till 2015 : jubileumsskrift till Skatterättsliga klubben 70 år* (194 s). Stockholm : Jure.

Eklund, Johan E, 2013, ”Regelbördan, företagsbeskattningen och skatteregelbördan: vad har komplexiteten i skattelagstiftningen för ekonomiska

konsekvenser?”. Stockholm: Svenskt Näringsliv, se [https://www.svensktnaringsliv.se/fragor/regelkrangel/regelbordan-foretagsbeskattningen-och-skatteregelbordan\\_573435.html](https://www.svensktnaringsliv.se/fragor/regelkrangel/regelbordan-foretagsbeskattningen-och-skatteregelbordan_573435.html) (läst 180409).

European commission, 2010, ”EU project on baseline measurement and reduction of administrative costs, final report, incorporating report on Module 5.2 – development of reduction recommendations”, se [http://ec.europa.eu/smart-regulation/refit/admin\\_burden/docs/enterprise/documents/files/abs\\_development\\_reduction\\_recommendations\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/smart-regulation/refit/admin_burden/docs/enterprise/documents/files/abs_development_reduction_recommendations_en.pdf) (läst 180409).

Kristoffersson, Eleonor, 2015, ”Den svenska mervärdesbeskattningens utveckling”, i von Bahr, 2015.

Proposition 1968:100, *Kungl Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m m; given Stockholms slott den 22 mars 1968.*

Proposition 1984/85:180, *Om förenklad självdeklaration.*

Proposition 1996/97:100, *Ett nytt system för skattebetalningar, m m.*

SFS 1940:1000, *Kungl Maj:ts förordning om allmän omsättningsskatt.*

SFS 1945:896, *Kungl Maj:ts uppbördsförordning, given å Stockholms slott den 31 december 1945.*

SFS 1959:507, *Kungl Maj:ts förordning om allmän varuskatt.*

SFS 1968:430, *Lag om mervärdeskatt.*