

Konsekvenser av vinstmarginalbeskattning

– för begagnathandeln

Consequences of Profit margin taxation

– for second-hand trading

Examensarbete i Redovisning, Hösten 2003

Högskolan i Trollhättan/Uddevalla
Institutionen för arbete, ekonomi och hälsa

Maria Hyll Pettersson
Berith Landh-Persson

Handledare: Gunnar Wahlström
Medbedömare: Eva Johansson

Förord

Då skattefrågor ligger oss varmt om hjärtat var valet av område inte svårt men att där hitta ett bra uppsatsämne var inte helt enkelt. Genom att diskutera olika ämnesval med personer inom redovisning fick vi uppslag om att det fanns problem med tillämpningen av mervärdesskatteregler vid begagnathandel. Där startade vårt intresse för att utreda vilka konsekvenserna den så kallade vinstmarginalsbeskattningen har inneburit.

Vi vill tacka de personer som gjort denna uppsats möjlig, dels vår handledare Gunnar Wahlström och våra intervjupersoner för visat intresse och engagemang. Ett särskilt tack riktas till Ulla-Britt Abrahamsson som gav oss huvuduppslaget till uppsatsen.

Uddevalla 2004-01-24

Maria Hyll Pettersson

Berith Landh-Persson

Sammanfattning

Före den 1 november 1995 var reglerna om fiktivt momsavdrag tillämpbara. Systemet upplevdes som lätthanterligt och praktiskt då det varken fanns restriktioner om varorna eller om personerna som handeln skedde med. Inom EU fanns ingen motsvarighet till det fiktiva momsavdraget och ett EG-direktiv ledde till en lagförändring. De nya reglerna om vinstmarginalbeskattningen innebar att momsen beräknades på marginalen mellan försäljningspris och inköpspris. För att få tillämpa de nya reglerna i 9 a kap Mervärdesskattelag, –Särskilt om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter skulle kriterier uppfyllas. Eftersom den nya lagen innehöll både normal och förenklad marginalmetod samt de allmänna reglerna skapades osäkerhet hos de berörda. Denna lagförändring medförde konsekvenser för begagnathandeln.

Tillämpningen av den nya lagen uppfattades som komplicerad och problematisk. Att kunna särredovisa objekten både i redovisningen och i verksamheten blev ett helt nytt tillvägagångssätt för marknaden. Var företagen dessutom tvungna att tillämpa båda marginalmetoderna samtidigt krävdes högre redovisningskunskaper än tidigare. Frivillighet att använda marginalreglerna var i verkligheten svår att realisera. Orsaker som påverkade branschens något negativa stämpel påträffades och dessutom kunde i studien skönjas ett etiskt och moraliskt mönster angående uppfattningen av skattesystemet. Konsekvensen av lagförändringen var att den upplevdes ge ett obetalt merarbete.

Syftet med undersökningen var att visa hur firmor som handlar med begagnade varor, både från näringsidkare och från privatpersoner, går tillväga vid mervärdesskatteredovisning. Att visa vad revisorer och skattemyndighet anser om konsekvenserna med redovisningen samt följderna vid handeln med firmor som tillämpar vinstmarginalbeskattning, var studiens delsyften. Utredning av tidigare och nuvarande lydelse av lagen har gjorts från handböcker och annan tillämplig litteratur. Om konsekvenser av vinstmarginalbeskattning för begagnathandeln fanns det begränsat med litteratur och tillämpad forskning, därav blev studien baserad på empiri bestående av intervjuer.

Abstract

Before the first of November 1995 the rules about fictitious value-added tax deduction were applicable. The system was experienced as easy and practical to use when there were neither restrictions about the goods nor the persons who dealt with them. Within EU there were none corresponding to the fictitious value-added tax deduction and an EG-directive brought about a change of law. The new rules about profit margin taxation involved value-added tax and were calculated on the margin between sales and cost price. Three criterions should be fulfilled to apply the new rules in the Swedish Law about value-added tax in chapter 9 a –Special about second-hand, work of art, collected articles and antiques. Since the new law contained different margin methods and general rules, that created uncertainty with those who were concerned. This change of law brought consequences for the second-hand trading.

The applicable of the new law apprehended complicated as well as problematic. To be able to separate the objects both in the accounts and in the business was a totally new course of action for the market. The more margin methods the businesses are forced to applicable and at the same time the more account knowledge were demanded. The margin rules were voluntarily to use but in reality was difficult to implement. The causes were found witch influenced the branch of trade's negative reputation and the study could discern an ethical and morality pattern regarding the apprehension of the tax system. The consequence in the change of law was experienced to give an unpaid increased worked time.

The investigations aim was to show how firms that trade second-hand goods from both tradesmen's as well as private persons, to proceed when value-added tax account. To show what auditors and tax authority considered about the accounting consequences and sequels with trade when firms whom apply profit margin taxation were parts of the aim. The disentanglement by previous and present wording from the law has been made-up from manuals and another applicable literature. There was limited literature and applied research about consequences of profit margin taxation by second-hand trading, because of that the study was based on interviews.

Innehållsförteckning

1 Bakgrund	1
2 Problem, syften och avgränsningar	3
2.1 Inledning	3
2.2 Problemdiskussion	3
2.3 Syften och avgränsningar	5
2.3.1 Syften	5
2.3.2 Avgränsningar	5
3 Metod	6
3.1 Inledning	6
3.2 Vetenskaplig ansats	6
3.2.1 Hermeneutik	6
3.3 Val av metod	8
3.3.1 Deskriptiv metod	8
3.3.2 Kvalitativ fallstudie	9
3.4 Vetenskapliga tekniker	10
3.4.1 Litteratursökning	10
3.4.2 Intervjumetodik	11
3.4.3 Tillvägagångssätt vid intervjuer	11
3.4.4 Trovärdighetsdiskussion	12
3.5 Disposition	14
4 Litteraturoversikt	15
4.1 Inledning	15
4.2 Etik och moral	15
4.3 Den tidigare rätten till fiktivt momsavdrag	16
4.4 Reglerna om vinstmarginalbeskattning	17
4.4.1 Anpassning till nya EG-regler	17
4.4.2 Grundförutsättningar för VMB	17
4.4.3 Begreppsförklaringar	18
4.4.3.1 Definition av begagnad vara	18
4.4.3.2 Övriga definitioner	19
4.4.4 Normal marginalbeskattning	19
4.4.4.1 Beskattningsunderlaget	19
4.4.4.2 Momsberäkningen	20
4.4.5 Förenklad marginalbeskattning	22
4.4.5.1 Beskattningsunderlaget	22
4.4.5.2 Momsberäkningen	22
4.4.6 Avdrag för ingående skatt	23
4.4.7 Särskilda krav på redovisning och faktura	24
4.4.8 Skillnader mellan fiktiv moms och VMB hos näringsidkarens kund	24
4.5 Handeln med begagnade varor	25
4.6 Summering	25

5 Empiri.....	27
5.1 Inledning	27
5.2 Den fiktiva momsen.....	27
5.3 Lagförändringen 1 november, 1995.....	28
5.4 Tillämpningen av vinstmarginalbeskattningen.....	29
5.4.1 Normal marginalbeskattning.....	29
5.4.2 Förenklad marginalbeskattning.....	31
5.4.3 Allmänna momsregler eller VMB	31
5.4.3.1 Momsredovisningens frivillighet.....	31
5.4.3.2 Förgrenad verksamhet.....	32
5.4.4 Exempel på momsredovisning.....	33
5.5 Förändringar under åtta år med VMB.....	35
5.6 Summering.....	36
6 Slutdiskussion	37
6.1 Inledning	37
6.2 Forskningsfrågan besvaras.....	37
6.3 Reflektioner om studien.....	40
6.4 Förslag till fortsatt forskning	41
Litteraturförteckning.....	42
Tryckta källor.....	42
Artiklar.....	43
Elektroniska källor.....	43
Bilagor	44
Bilaga 1 – Intervjuguide	44
Bilaga 2 – Sammanfattande schema för VMBs tillämpning	45
Bilaga 3 – Skattedeklaration	46
Bilaga 4 – Sammanställning över auktion	47
Bilaga 5 – Underlag för momsredovisning.....	48
Bilaga 6 – Momsuträkning	49
Bilaga 7 - Bokföringsorder för överrullning av negativ vinstmarginal	50

Figurförteckning

Figur 1. Hermeneutisk spiral	7
Figur 2. Disposition.....	14
Figur 3. Företagens tillvägagångssätt vid redovisningen av den fiktiva momsens.	16
Figur 4. Exempel på hur beskattningsunderlaget beräknas.....	20
Figur 5. Beräkning av momsbeloppet vid normal marginalbeskattning	21
Figur 6. Hantering av negativ marginal samt kostnader som inte påverkar marginalen.....	21
Figur 7. Redovisning av förlust in i ny period samt momsberäkning.....	23

1 Bakgrund

En beskattning enligt mervärdesskatteprincipen grundas på att skatt skall tas ut i varje led i en produktions- och distributionskedja. Vidare ska den debiterade momsens hos en företagare i ett led vara avdragsgill hos nästa företagare i kedjan. Först när en vara eller tjänst erbjuds en icke skattskyldig konsument uppkommer en reell skattebelastning. Om konsumenten på nytt för varan vidare i den affärsmässiga handeln är varan belastad med moms som inte kan lyftas av. När varan på nytt säljs skall säljaren redovisa moms på hela försäljningssumman.¹

Varan kommer nu delvis att ha beskattats dubbelt. Dels har moms tagits ut på värdet av varan vid den ursprungliga försäljningen till konsument och på den delen av försäljningspriset vid nästa försäljning. Ett regelverk som är utformat på detta sätt missgynnar de näringsidkare som yrkesmässigt bedriver handel med varor som de köper från konsumenter i förhållande till konsumenternas handel direkt med varandra.²

Dubbelbeskattningsproblemet uppmärksammades i Sverige redan när mervärdesskatten infördes år 1969, men åtgärder vidtogs endast i fråga om begagnade personbilar. Först många år senare infördes en mer generell regel om beskattning av begagnade varor. Systemet med avdrag för fiktivt ingående mervärdesskatt valdes då.³

Reglerna om rätt att lyfta fiktiv moms gällde i Sverige fram till 31 oktober, 1995. Denna rätt innebar att om en vara, en inventarie eller förbrukningsmaterial köptes av någon som inte redovisade moms fick näringsidkaren ändå lyfta momsens på det inköpet. På kvittot skulle då personnumret eller organisationsnumret på den varan köpts av stå istället för momsregistreringsnumret.⁴

Sveriges medlemskap i EU har ställt krav på en anpassning av vår mervärdesskattelagstiftning. De svenska reglerna om rätt till avdrag för fiktiv moms saknar motsvarighet i EG:s mervärdesskatteregler. I rådets direktiv, 94/5/EG, är bestämmelserna i huvudsak tvingande i den meningen att medlemsländerna är skyldiga att i sin interna lagstiftning ha bestämmelser, där innehållet överensstämmer med direktivet. Syftet var att harmonisera beskattningen av handel med begagnade varor enhetlig inom EU. De nya

¹ *Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.* Regeringens Proposition 1994/95:202.

² Ibid.

³ Lundén, Björn & Svensson, Ulf. *Moms Praktisk handbok i mervärdesskatt.*

⁴ Ibid.

bestämmelserna infördes i ett nytt kapitel, 9 a, i Mervärdesskattelag (1994:200), (ML) och gäller från och med den 1 november 1995.⁵

De nya reglerna gäller inte alla varor utan endast varor som är begagnade, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Ett annat system valdes för den som yrkesmässigt bedriver denna typ av handel. Då EG antog gemensamma regler för mervärdesbeskattning av begagnade varor gäller att beskattningsunderlaget skall bestämmas utifrån skillnaden mellan en varas försäljningspris och dess inköpspris. Detta kallas vinstmarginalbeskattning (VMB).⁶

⁵ Davidsson, Anders. *Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.*

⁶ Fink, Hans. et al. *Mervärdesskatt.*

2 Problem, syften och avgränsningar

2.1 Inledning

När nya lagar och förordningar införs finns en bakomliggande orsak till detta. Det är inte alltid som själva genomförandet går problemfritt tillväga och det är inte heller säkert att önskade effekter med lagförändringen uppnås såsom lagstiftarna tänkt sig. Med de nya bestämmelserna vad det gäller mervärdesskatteredovisning, där handel sker mellan näringsidkare och privatpersoner, försvårades nu arbetet dramatiskt. Dels genom att det inte gäller alla typer av varor och genom olika metoder av vinstmarginalbeskattning (VMB).

2.2 Problemdiskussion

Några som direkt berördes av de nya reglerna om VMB var auktionsfirmor då de handlar med inköp och försäljning av begagnade varor, både från privatpersoner och från näringsidkare. När denna typ av handel sker, finns i dagens sätt att redovisa två olika tillvägagångssätt; att tillämpa de allmänna bestämmelserna i Mervärdesskattelagen (ML) eller att tillämpa VMB. Beskattningsunderlaget enligt VMB kan i sin tur beräknas enligt två metoder antingen enligt bestämmelserna för normal marginalbeskattning eller för förenklad marginalbeskattning. Vilken metod som får användas beror på vilken typ av verksamhet företaget bedriver.

Den förenklade marginalbeskattningen får tillämpas för varor som köpts in eller sålts i klump. Momsen beräknas på den marginal, för den aktuella perioden, som skillnaden mellan periodens försäljning och inköp. Denna metod är enkel att tillämpa men är svår att kontrollera och överblicka. Inköp i klump kan bestå av till exempel dödsbon och varje enskilt gods får därmed inget eget inköpspris. Det betyder i sin tur att försäljaren måste vara väl insatt i godsets värde för att kunna sätta rätt pris. Detta för att varan inte ska säljas för billigt och därmed med för låg marginal eller ett för högt pris som leder till att varan blir svårsåld.

Nästa uppgift för företagen att lösa är hur redovisningen praktiskt ska gå tillväga. Det är inte helt ovanligt att firmorna bedriver så kallad blandad verksamhet. En del är försäljning av begagnade varor, en annan med nya samt en eventuell serveringsdel. Att verifiera detta på ett sådant sätt så att lagen uppfylls kan vara svårt då det inte finns någon given mall. Säljs varor

som ska beskattas enligt olika skattesatser, gäller att beskattningsunderlagen ska delas upp på respektive skattesats och dessutom måste vinstmarginalen beräknas för respektive skattesats.⁷

Vid saminköp av gods för vilken flera skattesatser är tillämplbara måste däremot någon form av överslag ske av inköpskostnaden på förekommande skattesatser. Detta kan till exempel vara fallet vid inköp av hela dödsbon respektive försäljning av sådana. Uppdelning ska då ske efter skälig grund.⁸ Vid VMB skrivs inte momsbeloppet ut på kvittot eller fakturan eftersom momsen beräknas på vinstmarginalen. Därmed skulle köparen kunna räkna ut vilken marginal firman använt sig av vid beräkning av försäljningspriset och detta vill firman inte visa.

När en eventuell näringsidkare köper en begagnad vara, till exempel ett skrivbord, av någon som tillämpar VMB får, som tidigare nämnts, inte momsbeloppet skrivas ut på kvittot eller fakturan och därmed finns ingen möjlighet för denne att lyfta momsen. Varan blir för näringsidkaren därmed momssumman dyrare än om varan köpts in på ett ställe som tillämpar allmänna mervärdesskatteregler.

Bestämmelserna påverkade också arbetet för revisorer och skattemyndighet. Då lagförändringen genomfördes ökade problematiken runt mervärdesskatteredovisningen, rörande VMB. Frågeställningarna kring tillämpningen från de enskilda firmorna samt redovisningskonsulter riktades mot revisorer och myndighet. För dessa gäller att de är väl förankrade i den lagtext som gäller eftersom den är komplex samt att den inte är helt vanlig då det är en liten del av den svenska marknaden som tillämpar VMB.

Problematiken med de nya bestämmelserna av mervärdesskatteredovisning av begagnade varor leder fram till följande forskningsfråga:

– Vilka konsekvenser har de nya bestämmelserna i 9 a kap. ML, Särskilt om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, medfört för begagnathandeln samt för de som handlar med firmorna?

⁷ Fink, Hans. et al. *Mervärdesskatt*.

⁸ Ibid.

2.3 Syften och avgränsningar

2.3.1 Syften

Som huvudsyfte är avsikten med undersökningen att visa hur firmor som handlar med begagnade varor upplever lagförändringen samt hur de som tillämpar VMB går tillväga vid mervärdesskatteredovisning. Undersökningens delsyften är att visa vad revisorer och skattemyndigheten anser om konsekvenserna med redovisningen sedan lagförändringen trädde i kraft samt följderna för näringsidkaren vid handel med firmor som tillämpar VMB.

2.3.2 Avgränsningar

Reglerna om VMB får tillämpas av all handel med begagnade varor men i studien kommer inte handeln med begagnade motorfordon att beröras. Detta på grund av att fordonen går enkelt att särskilja eftersom de är registrerade och problematiken är därmed inte densamma som vid varuhandeln. Den underliggande orsaken till de nya reglerna för mervärdesbeskattningen av handeln med begagnade varor bygger på EG-rådets direktiv 94/5/EG, vilket inte heller kommer att behandlas i uppsatsen.

3 Metod

3.1 Inledning

Det viktigaste i en forskning är problemet och därmed är det just där som utgångspunkten ligger. Därifrån sker styrningen av metod, material och resultat. Att dra en klar gräns mellan vad som är en vetenskaplig metod eller teknik är inte alltid så enkelt. Med metod menas ett vetenskapligt sätt att närma sig ämnet som det forskas i och hur ämnet avses att behandlas. På det sätt vilket material insamlas för att kunna beskrivas, jämföras, sätta upp hypoteser eller förutsäga något avses teknik.

3.2 Vetenskaplig ansats

3.2.1 Hermeneutik

Själva ordet kan översättas som tolkningslära eller tolkningskonst och hermeneutisk metod innebär att en person förstår en annan persons handlingar. En hermeneutisk process gäller tolkningar som innebär att det läses in generella egenskaper och samband i konkreta observationer. I den hermeneutiska processen ses spiralrörelsen som en idealbild där den egna kreativiteten och fantasin används i händelseförloppet. Dess egenskaper disciplineras av den egna kunskapen av de ämnesområden som berörs. Dessa förutsättningar klargör tydligt de egna värderingarna och tolkningsarbetet.⁹

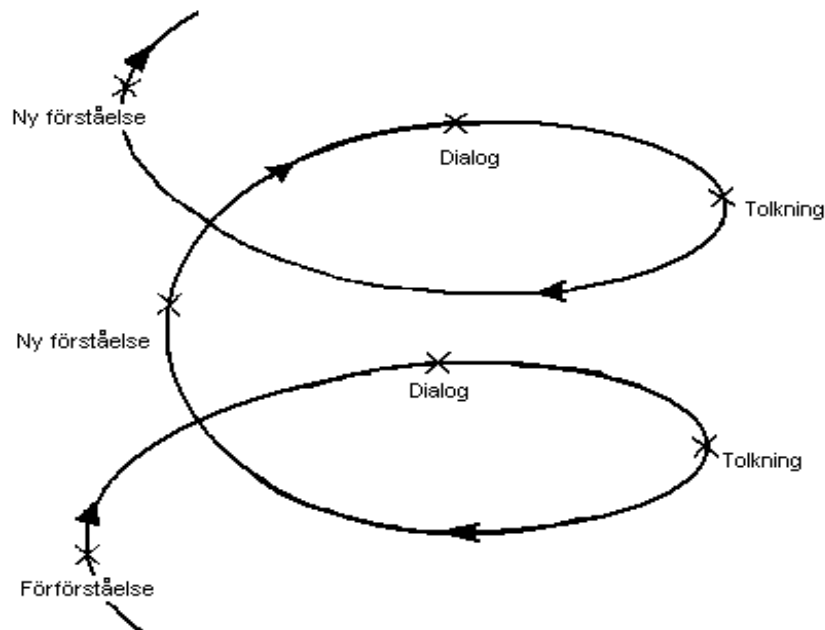
Den hermeneutiska spiralen kan användas vid problemformuleringen i forsknings-sammanhang. Det är inte alltid säkert att problemformuleringen är given från början så under forskningsprocessens gång kan upprepade omformuleringar ske. Detta kan bero på att forskaren uttryck sig tvetydigt eller att ytterligare avgränsningar måste utföras. Det är betydelsefullt att forskaren är uppmärksam, så inte en del viktiga infallsvinklar eller användbart material förbises.¹⁰

Den hermeneutiska spiralen är en känd illustration av tolkningsmetoden. En bestämd förförståelse av det som ska undersökas är utgångspunkt i spiralen. Som forskare vet denne rimligen något i förväg om det problemområde som ska undersökas. Med hjälp av förförståelsen formuleras intressanta problem, frågor, idéer och hypoteser med vars hjälp en

⁹ Repstad, Pål. *Närhet och distans – Kvalitativa metoder i samhällsvetenskap.*

¹⁰ Ejvegård, Rolf. *Vetenskaplig metod.*

dialog med undersökningsmaterialet inleds. Ordet dialog används för att betona att det handlar om en tvåvägsprocess då forskaren ställer frågor och tar intryck av de svar denne får. En dialog kan ske med fysiska personer men också med böcker, bilder, anteckningar eller observationer av beteende. Med stöd av tolkningen av dialogen gör forskningen en tolkning som leder till en ökad förståelse som i sin tur leder till nya frågor, ny dialog etc.¹¹



Figur 1. Hermeneutisk spiral¹²

Det visar inte bara att erfarenhet och förförståelse förutsätter varandra i en ständig kretsgång utan spiralen påminner också om att en större erfarenhet ger en bättre förförståelse som i sin tur gör att finare nyanser uppfattas. Förförståelsen utvecklas från fördomar till verklig förståelse.¹³

Den hermeneutiska tolkningsmetoden har valts på grund av att vi ska förstå en annan persons handling. Den förförståelse vi har inom ämnet leder oss till intervjun vilket leder till en tolkning av de svar vi fått som i sin tur leder till en ny förståelse. På detta sätt snurrar spiralen vidare och våra kunskaper förfinas.

¹¹ Eriksson, Lars Torsten & Wiedershein-Paul, Finn. *Att utreda, forska och rapportera*.

¹² Ibid.

¹³ Thurén, Torsten. *Vetenskapsteori för nybörjare*.

3.3 Val av metod

3.3.1 Deskriptiv metod

En av de vetenskapliga metoderna är deskriptiv, beskrivande. Den redogör för hur till exempel ett land ser ut, hur en organisation eller en administration fungerar eller hur ett skattesystem tillämpas. Metoden kan först uppfattas som enkel men visar sig inom kort vara ganska besvärlig för det krävs systematik i metoden. Fakta som samlas in måste sorteras och kategoriseras för att kunna användas och syftet avgör det viktiga som sedan ska framhävas. Den fakta som tas med ska inte bara vara riktig utan även relevant.¹⁴

Deskriptiv värdering undersöker variationerna i erfarenheterna och fångar omfattningen av det individuella resultatet. Det finns ett flertal olika sätt att komma fram till denna värdering och dessa leds i en kvalitativ riktning. Dessa sätt är följande:

- intresset i beskrivande data,
- fokus på växelverkan och process,
- problemets utredande natur,
- angelägenheten av individuella erfarenheter och slutsatser,
- ovissheten om variablerna.

Uppfylls något eller några av dessa alternativ kan en kvalitativ modell föreslås.¹⁵

Målet för deskriptiv forskning är att studera skeenden eller företeelser. Den används när det strävas efter beskrivning eller förklaring snarare än en förutsägelse som baseras på orsak och verkan. Detta sätt kan användas när variablerna är svåra att identifiera eller är alltför insnärjda i den företeelse som studeras. Syftet med merparten av den deskriptiva forskningen inskränker sig till en beskrivning av något som finns och forskaren tar saker och ting som de är. Då aktuella eller nutida skeenden ska undersökas är fallstudier att föredra där direkta observationer och systematiska intervjuer ingår.¹⁶

¹⁴ Ejvegård, Rolf. *Vetenskaplig metod*.

¹⁵ Quinn Patton, Michael. *How to use qualitative methods in evaluation*.

¹⁶ Merriam, Sharan B. *Fallstudien som forskningsmetod*.

Den deskriptiva metoden har använts i litteraturavsnittet då det beskriver gällande lagar och regler. Fakta som samlats in har valts ut efter relevans och delats upp enligt paragrafordningen i lagen för att underlätta för läsaren.

3.3.2 Kvalitativ fallstudie

Denna metod används när en forskare vill skaffa sig djupgående insikter om en viss situation och hur de inblandade personerna tolkar denna. En observatörs kritiska medvetenhet och närvaro i situationen, gör en fallundersökning vetenskaplig. Fokus ligger på sammanhang snarare än på specifika variabler, på process snarare än på resultat och på att upptäcka snarare än på att bevisa. Det är en särskilt lämplig metod, den kvalitativt inriktade fallstudien, för att hantera kritiska problem av praktisk natur. Fallstudien är en intensiv och enhetlig beskrivning och analys av ett begränsat fenomen.¹⁷

Fallstudien är speciellt användbara när förståelse för en särskild person vill uppnås, det finns ett detaljerat problem, en unik situation uppstår eller ett fall rikt på information ska identifieras. Oavsett delen av analysen försöker en kvalitativ fallstudie att beskriva det undersökta i detalj och djup, i sitt sammanhang och sin helhet. Ett syfte med en fallstudie är att ta en liten del av ett stort förlopp och med hjälp av fallet beskriva verkligheten där fallet i fråga får representera verkligheten.¹⁸

Den kvalitativa metoden består av tre slag av datainsamling; grundlig eller öppen intervju, direkt observation och nedskrivna dokument. Data från intervjuer består av direkt citat från människors upplevelser, uppfattning, känslor och kunskap. Direkt observation ger en detaljerad beskrivning av människors aktiviteter, beteende och handlingar. De nedskrivna dokumenten innehåller uttalanden från experter, officiella publikationer och rapporter. Vanligtvis kommer data i den kvalitativa undersökningen från fältarbete genom att forskaren har direkt och personlig kontakt med de intervjuade personerna i deras egen miljö.¹⁹

Fallstudiens unika styrka är dess förmåga att hantera många olika typer av empiriskt material. En partikularistisk fallstudie, det vill säga en studie som har en obenägenhet att förena sig med andra, innebär att den fokuserar på en viss situation eller händelse. Själva fallet är viktigt

¹⁷ Merriam, Sharan B. *Fallstudien som forskningsmetod*.

¹⁸ Quinn Patton, Michael. *Qualitative evaluation and research methods*.

¹⁹ Ibid.

eftersom det förtydligar något som är betydelsefullt för företeelsen i fråga och vad den kan innebära. Alltså kan det gälla en speciell situation men ändå belysa ett generellt problem.²⁰

Då en lagförändring träder ikraft måste den tolkas av dem som berörs. Vilka effekter detta medför kan ta sig olika uttryck för olika parter. Att den kvalitativa fallstudiemetoden använts beror dels på att vikten ligger vid att upptäcka, på process och på sammanhang samt dess förmåga att hantera empiriskt material.

3.4 Vetenskapliga tekniker

3.4.1 Litteratursökning

Som utgångspunkt vid sökandet av litteratur har HTU: s bibliotek samt hemsida använts. Vid utredningen av själva lagen, både tidigare och nuvarande lydelse, fanns det handböcker skrivna av skattejurister och skatteexperter som vi har redogjort för. Från Internet har en skrivelse hämtats från myndighet samt att det har sökts efter publicerade artiklar. Vid det sistnämnda har bland annat följande sökord använts: fiktiv moms, vinstmarginalsbeskattning, VMB, moms, profit margin taxation, second-hand, value added tax, 9 a kap ML, redovisning, begagnade varor samt auktionsfirmor. Sökorden har använts dels var för sig och i olika kombinationer. De databaser som användes var följande: Artikelsök, Academic Search Elite, Affärsdata, Looksmart Find Articles, Mediarkivet samt Prestext.

Under arbetets gång har vi erhållit material ifrån de intervjuade personerna, samt från skattemyndighetens informationsträff, som kommer att brukas. Sökandet efter forskningsrapporter har skett på några olika databaser men utan resultat. Utgångspunkten för dessa databaser är bibliotekets startsida under ämnesindelade databaser och därefter företagsekonomi. S-WoBA, Kopolow Business Library samt Links to working papers var de alternativ som fanns. Vi har sökt efter praxis i tillgänglig databas, Rättsbanken. Detta har gett några träffar som rör vinstmarginalbeskattning men inte inom studiens område då de fall som påträffades handlade om begagnade bilar och hästar.

²⁰ Merriam, Sharan B. *Fallstudien som forskningsmetod*.

3.4.2 Intervjumetodik

Avsikten med en intervju är att få veta vad som finns i människors tankar. Personer intervjuas för att få information från dem som inte direkt kan observeras, faktum är att det går inte att observera allt såsom känslor, tankar eller avsikter. Vi kan inte heller observera situationer som förhindrar närvaron av en observatör.²¹

En intervju kan vara helt öppen, vilket medför att intervjuaren ställer en vid, öppen fråga som den intervjuade fritt kan utveckla sin tankar kring. Under intervjuens gång ställs följdfrågor för att fördjupa förståelsen av det som den intervjuade vill belysa och därmed sker en fördjupning i det som denne finner meningsfullt. Den intervjuade beskriver sin bild av verkligheten och intervjun ger data som ökar förståelsen för människors subjektiva erfarenheter. Det är just det personliga som söks för att förstå den intervjuades sätt att tänka.²²

Det brukar hävdas att bandspelaren kan göra en intervjuperson nervös, vilket ibland kan visa sig vara riktigt. Det finns många fördelar med att ta upp intervjun på band men en av nackdelarna är att vissa personer upplever det som motbjudande att bli inspelade.²³ De intervjuade kan bli hämmade och situationen blir konstlad. Bandupptagningar kan därmed störa mer än vad de hjälper för de är tekniskt tungrodda under mer spontana och situationsberoende samtal.²⁴

3.4.3 Tillvägagångssätt vid intervjuer

Under förberedelserna inför intervjuerna studerades ett flertal olika handböcker såsom exempelvis fallstudier samt intervjumetodik. Detta för att kunna utföra en bra och tillförlitlig intervju. Vid framtagandet av intervjumall/frågor har egen erfarenhet, handböcker om mervärdesskattredovisning samt material från skattemyndigheten använts.

För att välja ut auktionsfirmor i regionen användes Eniros gula sidor på Internet samt vår lokala dagspress, ELA/TT, där slumpvis urval gjordes. En förutsättning för att bli föremål för vår utredning var att företaget tillämpade VMB. Vid val av revisor och redovisningskonsulter tillfrågades ett flertal, vilka de flesta avböjde på grund av att de saknade klienter och därmed

²¹ Quinn Patton, Michael. *Qualitative evaluation and research methods*.

²² Lantz, Annika. *Intervjumetodik*.

²³ Jacobsen, Jan Krag. *Intervju konsten att lyssna och fråga*.

²⁴ Repstad, Pål. *Närhet och distans – Kvalitativa metoder i samhällsvetenskap*.

kunskap i området. Genom rekommendationer från de som avböjt fick vi förslag på kunniga personer som kontaktades och därefter intervjuades.

När det gäller skattemyndighetens personal blev vi tilldelade den person som var kunnig inom området. Vid en informationsträff angående VMB, som anordnades av skattemyndigheten, erhöles information och svar på frågor vilket ökade vår förståelse för ämnet. Detta tillfälle ingick dock inte som intervju. Sammanlagt utfördes åtta intervjuer: en person från skattemyndigheten, en revisor, tre redovisningskonsulter och tre näringsidkare.

En öppen diskussion fördes med de intervjuade där de kunde tala fritt och de övergripande frågorna vävdes in i samtalet. Frågorna gavs inte ut i förväg med anledning av att erhålla spontana svar. För att få de intervjuade att öppna sig och våga säga allt de visste, garanterade vi dem anonymitet. Av våra tidigare erfarenheter, när intervjuer har gjorts, har inspelningar haft en negativ inverkan. Det användes därför ingen bandspelare för att få uppriktiga och tillförlitliga svar. Däremot fördes stödanteckningar från de svar intervjupersonerna gav.

3.4.4 Trovärdighetsdiskussion

Vad som gör forskningen trovärdig kan vara forskarens grundliga uppläggning och planering av sammanhanget beträffande slutsatser och tolkning. Det är observatörens kritiska medvetenhet och närvaro i situationen som gör en forskning vetenskaplig. En forskare försöker ständigt fånga och skildra verkligheten som den upplevs av de människor som lever i den. Med andra ord kan det i ett avseende visa sig att det som tycks vara sant eller som uppfattas som sant är viktigare än det som faktiskt är sant. Vetenskap är ett förhållningssätt där forskaren är beredd att kreativt och kritiskt ompröva nuvarande sanningar, uppfattningar och metoder.²⁵

Intervjuer i forskningssammanhang bör inte standardiseras i för stor omfattning. Intervjun ska åtminstone delvis ha ett forskningssyfte och standardiseras intervjuerna för mycket mister den sina fördelar. Något som intervjuaren bör tänka på är att eftersträva en neutral och objektiv attityd. Neutraliteten får dock inte innebära kylighet eller avståndstagande mot den svarande eller intervjun som helhet.²⁶

²⁵ Merriam, Sharan B. *Fallstudien som forskningsmetod*.

²⁶ Ejvegård, Rolf. *Vetenskaplig metod*.

Det finns de som menar att den kvalitativa forskningen ska lägga en annan innebörd i begreppen validitet och reliabilitet, då den utgår från andra antaganden om verkligheten. Det föreslås att termen sanningsvärde ska användas för så kallad inre validitet och överförbarhet för extern, eller yttre, validitet.²⁷ Eftersom människans beteende inte är stillastående utan föränderligt är reliabiliteten ett problem i tolkande utredningar.²⁸ På grund av detta rekommenderas termen konsistens istället för reliabilitet. Den grundläggande frågan blir densamma för: I vilken utsträckning kan forskaren lita på de resultat som en kvalitativ fallundersökning gett?²⁹

För att öka forskningens trovärdighet fördes ovanstående resonemang i största möjliga utsträckning. Det ställdes öppna frågor och den intervjuade gavs möjlighet att själv utveckla sina svar i den riktning som önskades. Detta för att få dennes uppfattning om verkligheten samt vad den intervjuade i själva verket upplever som sant. Samtliga intervjuer utfördes i respektive personers egen miljö dels för att de skulle känna sig säkra och för att undvika att de blev distraherade av annat. Båda författarna var närvarande vid intervjuerna och vid framtagandet av intervjufrågorna. Alternativa lösningar än intervjuer som leder till empiri för att utreda vår forskningsfråga ser vi inte i dagsläget, på grund av brist på litteratur och forskning inom området.

Vi reserverar oss att det kan finnas ytterligare material att hämta inom detta område då det var svårt att utföra en heltäckande undersökning. En av anledningarna var att de flesta näringsidkarna inom denna bransch är enskilda firmor. De var mycket ovilliga att delta i intervjuer på grund av okunskap och rädsla för att någon utomstående kom för att syna deras redovisning. Att få information från redovisningskonsulter, revisorer och skattemyndigheten var däremot enklare eftersom de kunde föra ett resonemang utan att avslöja enskilda detaljer.

²⁷ Merriam, Sharan B. *Fallstudien som forskningsmetod*.

²⁸ Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn. *Att utreda, forska och rapportera*.

²⁹ Merriam, Sharan B. *Fallstudien som forskningsmetod*.

3.5 Disposition

För att ge läsaren ökad förståelse över hur undersökningen är upplagd ges följande schematiska disposition. Den är utformad enligt studiens kapitel samt med kapitlens huvudrubriker där underrubrikerna uteslutits. Detta för att ge en enkel överblick och underlätta för läsarens fortsatta läsning.

<u>Kap 1</u> Bakgrund	<u>Kap 2</u> Problem, syften och avgränsningar	<u>Kap 3</u> Metod	<u>Kap 4</u> Litteratur-översikt	<u>Kap 5</u> Empiri	<u>Kap 6</u> Slut-diskussion
	Problem-diskussion	Vetenskaplig ansats	Etik och moral	Den fiktiva momsens	Forskningsfrågan besvaras
	Syften och avgränsningar	Val av metod	Den tidigare rätten till fiktivt momsavdrag	Lagförändringen 1 november, 1995	Reflektioner om studien
		Vetenskapliga tekniker	Reglerna om vinstmarginalbeskattning	Tillämpningen av vinstmarginalbeskattningen	Förslag till fortsatt forskning
		Disposition	Handeln med begagnade varor	Förändringar under åtta år med VMB	

Figur 2. Disposition

4 Litteraturöversikt

4.1 Inledning

Etiskt och moraliskt tänkande påverkar människan dagligen, både medvetet och omedvetet. Det är en sak att ha viljan att handla rätt men att därefter skrida till handling är en annan. Den tidigare rätten till fiktivt momsavdrag var ett enkelt system och var lätt att hantera redovisningsmässigt. En anpassning av mervärdesbeskattningen till EG:s regler genomfördes 1 november, 1995.

De nya momsreglerna hade något mer komplicerad karaktär och för att överhuvudtaget få använda dem ställdes krav på att tre kriterier måste vara uppfyllda. När marginalbeskattning får tillämpas finns det två metoder för detta; normal och förenklad metod. Redovisningen blir relativt komplex när en näringsidkare blandar de olika metoderna. Krav ställs på en särredovisning samt att veta vilka varor som handlats med eller utan marginalmoms. Detta är inte minst viktigt när handel sker med både andra näringsidkare och privatpersoner.

4.2 Etik och moral

Etiken ses som den abstrakta och generella läran om rätt och fel, medan moralen består av de konkreta levnadsregler som tillägnas individen genom uppväxt och socialisering. Moralerna innehåller även en uppsättning regler för rätt och fel som införlivas och som det handlas efter mer eller mindre automatiskt och oreflekterat i de bestämda livssfärer som människor uppehåller sig i. Etiken kan ses som en överbyggnad och den hämtar sitt råmaterial från den moral som kommer till uttryck genom människans handlingsätt och val i konkreta situationer. Den generaliserade moralen blir då etiken och ett slags moralens teori som är förknippad med en människosyn och idé om hur livet ska levas.³⁰

Varför behövs etik, eller behövs marknadsetik? Svaret leder till betydelsefullheten i frågorna. Reflektioner behövs i affärsetiken för det går inte att undvika att ha någon etisk innebörd i marknadsstrukturen. Etiken finns för oss människor som ett flertal olika tillgängliga val, men den går inte att välja bort helt och hållet. Etiken är underförstådd i både det individuella och det sociala beteendet. Människan har inte ögon för att se eller händer för att kunna greppa utan vi ser för vi har ögon och vi kan greppa för vi har händer. Etiken är likt händerna och

³⁰ Alver, Bente Gullveig & Øyen, Ørjar. *Etik och praktik i forskarens vardag*.

ögonen, för det är ett underförstått inslag i det sociala beteendet. Som en jämförelse kan det sägas att vi har inte etik för att uppföra oss utan vi uppför oss för vi har etik.³¹

Begreppet norm knyts i vanligt språkbruk till handling och står för gemensam uppfattning om vad som är rätt eller orätt handlingssätt i en given situation. Människors moral handlar om det som människor anser att handlingarna bör vara eller inte bör vara. Begreppet norm används både preskriptivt och deskriptivt och med båda varianterna kan närmanden ske som empiriska storheter. Som ett empiriskt exempel kan nämnas att studera människor. Det första kan nämnas som en empirisk fråga vad människor säger att den goda handlingen bör vara och det andra är att studera människors handlingar.³²

4.3 Den tidigare rätten till fiktivt momsavdrag

I Sverige gällde regler om rätt att lyfta fiktiv moms fram till 31 oktober, 1995. Om en vara köptes in av någon som inte redovisade moms, som till exempel en privatperson eller en ideell förening, fick företaget ändå lyfta momsen för det inköpet. På kvittot skulle då personnumret eller organisationsnumret stå på den som varan köpts av istället för momsregistreringsnumret. Ett exempel på en sådan transaktion var om ett begagnat skrivbord köptes in till kontoret på ett företag från en privatperson, då fick ändå momsen lyftas på det inköpet. Om detta skrivbord sedan, efter en tid, såldes vidare skulle utgående moms redovisas precis som vanligt det vill säga både på kvittot till kund och till skattmyndigheten.³³ Följande effekter erhöles med systemet för fiktiv avdragsrätt vilket visas i nedanstående exempel.

<i>Inköp</i>		<i>Försäljning</i>	
10 000	(inköpspris)	10 000	(intäkt)
<u>-2 000</u>	(fiktiv moms)	<u>+2 500</u>	(25 % utgående moms)
8 000	(kostnad)	12 500	(försäljningspris)
Moms att betala till staten $2\,500 - 2\,000 = 500$ kronor			
Resultat $10\,000 - 8\,000 = 2\,000$ kronor			

Figur 3. Företagens tillvägagångssätt vid redovisningen av den fiktiva momsen.

³¹ Suffrin, Sidney C. *Ethics, Markets and Policy - The Structure of Market Ethics*.

³² Alver, Bente Gullveig & Øyen, Ørjar. *Etik och praktik i forskarens vardag*.

³³ Lundén, Björn & Svensson, Ulf. *Moms Praktisk handbok i mervärdesskatt*.

Bestämmelserna omfattade inte enbart handel med begagnade varor utan även nya. De var inte heller inskränkta till en viss typ av inköp utan hade ett utbrett tillämpningsområde. Reglerna för fiktiv moms är numera borttagna och det går aldrig att lyfta fiktiv moms på några inköp överhuvudtaget.³⁴

4.4 Reglerna om vinstmarginalbeskattning

4.4.1 Anpassning till nya EG-regler

Sveriges medlemskap i EU har krävt en anpassning av den svenska mervärdesbeskattningen till EG: s mervärdesskatteregler. Detta på grund av att motsvarighet till de svenska reglerna om rätt till avdrag för fiktiv skatt saknas.³⁵ 1 november, 1995 infördes istället nya momsregler –Särskilt för handeln med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, så kallad vinstmarginalbeskattning (VMB). Dessa regler bygger i huvudsak på det förhållandet att en skattskyldig näringsidkare köper varor från någon som inte har haft avdragsrätt vid sitt förvärv.³⁶ EG: s regelverk för beskattningsordningen som infördes i den svenska mervärdesskattelagen är av komplicerad karaktär.³⁷

4.4.2 Grundförutsättningar för VMB

Systemet med VMB är enkelt i teorin men ganska krångligt i praktiken, inte minst när det handlar om redovisningen och skattedeklarationen. Det krävs att hela tiden hålla reda på inköpspriserna på det gods som omfattas av VMB samt att komma ihåg att redovisa full moms på de varor som inte omfattas av reglerna.³⁸ Bestämmelserna i 9 a kap Mervärdesskattelagen (ML) bygger på de tre kriterierna; förvärvskriteriet, varukriteriet och återförsäljarkriteriet. För att VMB ska få tillämpas måste de tre kriterierna vara uppfyllda.

- Förvärvskriteriet: Endast varor som är begagnade, konstverk, samlarföremål och antikviteter berörs av reglerna om VMB. De tre sist uppräknade varutyperna anses inte som begagnade även om de har varit i bruk tidigare. Beskattningsunderlaget ska bestämmas utifrån skillnaden mellan en varas försäljningspris och dess inköpspris. Då metoden bara kan användas för sådana försäljningar där såld vara har inköpts från

³⁴ Lundén, Björn & Svensson, Ulf. *Moms Praktisk handbok i mervärdesskatt.*

³⁵ *Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.* Regeringens Proposition 1994/95:202.

³⁶ Forssén, Björn. *Momshandboken.*

³⁷ *Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.* Regeringens Proposition 1994/95:202.

³⁸ Lundén, Björn & Svensson, Ulf. *Moms Praktisk handbok i mervärdesskatt.*

annan än näringsidkare har således själva inköpet avgörande betydelse. Med annan än näringsidkare avses i första hand privatpersoner men även näringsidkare, som inte är momsredovisningsskyldiga, såsom exempelvis sjukhus eller andra kommunala inrättningar.³⁹

- Varukriteriet: Varorna ska svara mot någon av definitionerna av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter. (se 4.4.3.1 och 4.4.3.2 första stycket)
- Återförsäljarkriteriet: Skattskyldig återförsäljare ska omsätta varorna.⁴⁰ (definitionen, se 4.4.3.2 andra stycket)

De vanliga momsreglerna enligt ML, att redovisa moms på hela försäljningspriset, är alltid tillåtet att använda. Om en köpare är näringsidkare med rätt att lyfta moms och som dessutom inte själv är återförsäljare, då kan det vara fördelaktigare att använda de allmänna reglerna med momsdebitering på fakturan.⁴¹

4.4.3 Begreppsförklaringar

4.4.3.1 Definition av begagnad vara

I 4 § 9a kap ML förklaras innebörden av vissa uttryck.

”Med begagnade varor avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med undantag av

- 1.fastigheter enligt 1 kap. 11 §,*
- 2.Konstverk, samlarföremål eller antikviteter,*
- 3.Varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid återförsäljarens förvärv understiger 175 procent av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller*
- 4.Oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.”*⁴²

³⁹ Fink, Hans. et al. *Mervärdesskatt*.

⁴⁰ Riksskatteverket. *Marginalbeskattning – Begagnade varor m.m.*

⁴¹ Lundén, Björn & Svensson, Ulf. *Moms Praktisk handbok i mervärdesskatt*.

⁴² Sveriges Lagar 2003.

En vara som har varit i bruk anses vara begagnad, men förutom detta krävs att den begagnade varan är brukbar i befintligt skick eller efter reparation. Det innebär att en vara som är i så dåligt skick att den inte vidare är användbar ens efter reparation, inte är begagnad.⁴³ Även skattemyndigheten har en liknande definition som lyder: begreppet begagnad vara avses vara som varit i bruk och som är lämplig för vidare användning.⁴⁴

4.4.3.2 Övriga definitioner

Med konstverk avses tavlor, konstgrafiska blad, skulpturer och handvävda tapisserier. Samlarföremål definieras som frimärken som inte är gällande betalningsmedel, samlingar och samlarföremål av zoologiskt eller botaniskt intresse. Varor som är mer än 100 år gamla och som inte räknas som konstverk eller samlarföremål hänförs till antikviteter. Ovanstående innebär utgår från 5-7 § § 9a kap ML.⁴⁵

För att slutföra begreppsförklaringar med den 8: de paragrafens betydelse är en skattskyldig person den som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare. För att få tillämpa reglerna för begagnade varor måste syftet med företagets verksamhet vara att sälja varorna vidare samt att inneha ett varulager av de samma. Tillgångar som används i verksamheten kan inte omfattas av reglerna för begagnade varor, undantag torde dock gälla om tillgångarna är av samma typ som varulagret.⁴⁶

4.4.4 Normal marginalbeskattning

4.4.4.1 Beskattningsunderlaget

Vid omsättning av sådana varor som är ovan nämnda har en skattskyldig återförsäljare rätt att tillämpa VMB. Beskattningsunderlaget är då en varas individuella vinstmarginal minskad med den moms som belöper på marginalen. Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan en varas försäljningspris och dess inköpspris. I inköpsvärdet ska alla kostnadselement för köpet inkluderas, utom eventuell ränta. Det är endast ersättningen till leverantören som ska medräknas och inte vad som har betalats till fristående fraktförare.

⁴³ Fink, Hans. et al. *Mervärdesskatt*.

⁴⁴ Skattemyndigheten. *Momsbroschyren*.

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Fink, Hans. et al. *Mervärdesskatt*.

Eventuella kostnader som uppstått efter det att en vara har förvärvats, till exempel reparationer, påverkar inte marginalen.⁴⁷ För att förtydliga beskattningsunderlaget ges följande exempel och åter till vårt skrivbord som köptes in för 10 000 kr och såldes för 12 500 kr.

<i>Skrivbord</i>	
12 500	(försäljningspris)
<u>-10 000</u>	(inköpspris)
2 500	(vinstmarginal inkl moms)

På skattedeklarationen ska inte enbart beskattningsunderlaget och momsen vara med utan även omsättningen, och var i skattedeklarationen redovisas nedan. Detta som en kontrollaspekt för myndigheten. Vid en försäljning som omfattas av skattesatsen 25 % ingår moms med 20 % i vinstmarginalen.

$$2\,500 \times 0,8 = 2\,000 \quad (\text{beskattningsunderlag})$$

Redovisning i skattedeklarationen: Beskattningsunderlaget 2 000 kr på rad 15

Omsättning 12 500 kr på rad 14 (se bilaga 3)

Figur 4. Exempel på hur beskattningsunderlaget beräknas.

4.4.4.2 Momsberäkningen

Marginalbeskattning är precis som det låter, en beskattning av marginalen. Marginalen inkluderar momsen vilket betyder att vid en 25-procentig skattesats är momsbeloppet 20 % av underlaget. Principen är att vinstmarginalen ska beräknas på varje enskild vara. Det medför att redovisningen måste vara organiserad så att den särskilda varans försäljningspris kan identifieras. Att räkna ut vinstmarginalen på detta nämns som normal marginalbeskattning.⁴⁸ Nedan ges exempel på momsberäkningen vid förvärv av vårt figurerade skrivbord.

⁴⁷ Fink, Hans. et al. *Mervärdesskatt*.

⁴⁸ Kleerup, Jan & Westfahl, Lena. *Den svenska momsen*.

	<i>Skrivbord</i>
<i>Försäljningspris</i>	12 500
<i>Inköpspris</i>	-10 000
<i>Kostnader för reparation etc</i>	<u>— 0</u>
<i>Vinstmarginal för beskattning</i>	2 500
<i>varav moms (20 % på beskattningsunderlaget)</i>	500

Moms att betala till staten $2\,500 \times 0.2 = 500$ kr

Resultatet av försäljningen $12\,500 - 10\,000 - 500 = 2\,000$ kr

Redovisning i skattedeklarationen: utgående momsen 500 kr på rad 32 (se bilaga 3)

Figur 5. Beräkning av momsbeloppet vid normal marginalbeskattning

Skulle en varas inköpspris överstiga försäljningspriset uppstår en negativ vinstmarginal. Denna får inte kvittas mot vinster på andra omsatta varor. Hanteringen av negativ marginal samt kostnader som inte påverkar marginalen visas i följande exempel.

	<i>Stol</i>	<i>Lampa</i>
<i>Försäljningspris</i>	3 000	1 300
<i>Inköpspris</i>	-2 500	-1 500
<i>Kostnader för reparation etc (påverkar inte vinstmarginalen)</i>	<u>- 250</u>	<u>- 0</u>
<i>Vinstmarginal för beskattning</i>	500	0
<i>varav moms (20 % på beskattningsunderlaget)</i>	100	0

Figur 6. Hantering av negativ marginal samt kostnader som inte påverkar marginalen.

4.4.5 Förenklad marginalbeskattning

4.4.5.1 Beskattningsunderlaget

För vissa näringsidkare är det på grund av den verksamhet de bedriver svårt att beräkna vinstmarginalen för varje enskild vara. Detta gäller till exempel när flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt. För att underlätta för dessa näringsidkare kan vinstmarginalen beräknas som skillnaden mellan sammanlagda försäljningspriser och inköpspriser under en och samma redovisningsperiod. Det sker då en förenklad marginalbeskattning. Den förenklade metoden får inte användas vid handel med begagnade bilar. Däremot om begagnade motorfordon förvärvas för att skrotas och säljas i delar har reglerna utformats på så sätt att denna typ av handel inte missgynnas och VMB får tillämpas.⁴⁹

4.4.5.2 Momsberäkningen

I stället för att använda varje enskild varas vinstmarginal för beräkningen av momsen, som i den normala metoden, används i förenklad marginalbeskattning hela periodens inköp och försäljning. Det är den sammanlagda positiva vinstmarginalen som utgör beskattningsunderlaget för periodens momsberäkning. Som i den normala metoden inkluderas momsen i marginalen, fast nu i den sammanlagda, och själva momsbeloppet beräknas på samma sätt det vill säga 20 % på marginalen.⁵⁰

Om de sammanlagda inköpspriserna under en period överstiger de sammanlagda försäljningspriserna är det inte möjligt att momsen återbetalas på skillnaden, utan periodens mervärdesskatt blir då noll. Däremot medger det förenklade marginalbeskattningssystemet att den överskjutande delen av en periods inköpspriser får överföras till nästa period och inräknas i inköpspriserna under den perioden. Skulle även denna periods resultat hamna på ett minussaldo får detta underskott överföras till nästa period och så vidare. Företagen har rätt att tillämpa förenklad VMB för hela sin verksamhet om den redan använder den förenklade metoden till minst 75 procent.⁵¹

⁴⁹ Kleerup, Jan & Westfahl, Lena. *Den svenska momsen*.

⁵⁰ *Moms på konst, begagnade varor, antikviteter m.m.* FAR INFO

⁵¹ Kleerup, Jan & Westfahl, Lena. *Den svenska momsen*.

Förenklad VMB kan uppfattas som mer fördelaktig än huvudmetoden beroende på att förluster kan föras med in i en ny period. Hur detta kan redovisas samt hur momsens räknas fram illustreras i följande exempel.

	Period 1	Period 2	Period 3	Period 4	Period 5	Period 6
Inköpspris	1 000	900	850	750	800	640
Kostnader för reparation etc	100	300		250	350	
Försäljningspris	800	950	900	750	1 400	700
Vinstmarginal för perioden	- 200	50	50	0	600	60
Överflyttad marginal		- 200	- 150	- 100	- 100	0
Periodens marginal	- 200	- 150	- 100	- 100	500	60
Mervärdesskatten	0	0	0	0	100	12

Ur figuren läses för period 6 det som redovisas nedan i skattedeklarationen.

Redovisning i skattedeklarationen: Total omsättning 700 kr på rad 14
 Beskattningsunderlag 48 kr på rad 15 (80% x 60 kr i vinstmarginal)
 Utgående moms 12 kr på rad 32 (25 % x 48 kr i beskattningsunderlag)
 (se bilaga 3)

Figur 7. Redovisning av förlust in i ny period samt momsberäkning.⁵²

4.4.6 Avdrag för ingående skatt

När begagnade varor köps in och säljaren redovisar utgående skatt beräknad enligt allmän metod, trots att VMB kan användas, finns avdragsrätt för ingående skatt som härrör från förvärvet. Om köparen är en näringsidkare kan denne i det läget inte tillämpa VMB eftersom den förutsätter förvärv utan moms eller med skatt beräknad efter VMB. Säljarens utgående skatt får inte dras av som ingående hos en köpare om säljaren redovisat moms efter VMB. Detta gäller även om förvärvaren är en näringsidkare, som inte har till avsikt att sälja varan vidare utan köpt vara skall användas i verksamheten.⁵³

⁵² Fink, Hans. et al. *Mervärdesskatt*.

⁵³ Ibid.

4.4.7 Särskilda krav på redovisning och faktura

De näringsidkare som redovisar moms både enligt allmänna regler och enligt VMB är skyldiga att i sina räkenskaper särskilja marginalbeskattade transaktioner. Vissa menar, för att kunna särskilja transaktionerna krävs att särskilda konton läggs upp vilket naturligtvis är acceptabelt. Ingenting hindrar emellertid näringsidkaren från att ha en sidoordnad redovisning som visar varje enskild varas marginal, eller vid förenklad metod varje periods marginal.⁵⁴

Detta betyder att en näringsidkare har ett större ansvar att upprätta en mer detaljerad redovisning än vad som kan anses följa av bokföringslagen och god redovisningssed. Det viktiga är att det i handlingarna, som hör till räkenskaperna, går att följa hur marginalen räknats ut.⁵⁵

Momsbeloppet eller underlaget för beräkning av moms får inte anges på fakturan, eller jämförlig handling, vid tillämpning av VMB. Därmed har en köpare aldrig möjlighet att dra av marginalmomsen, varken vid normal eller vid förenklad marginalbeskattning.⁵⁶

4.4.8 Skillnader mellan fiktiv moms och VMB hos näringsidkarens kund

Den avgörande skillnaden mellan det som gällde vid tillämpningen av fiktiv avdragsrätt och de nya reglerna för VMB märks hos återförsäljarens kund. Kunden betalar samma pris som gällde vid tillämpningen av fiktiv avdragsrätt, men får inte göra avdrag för ingående moms. Om kunden är en privatperson blir det givetvis ingen skillnad, för vederbörande betalar oavsett system samma pris och har inte någon möjlighet att återfå erlagd moms. Är återförsäljaren momsskyldig och därmed avdragsberättigad för ingående moms innebär slopad rätt till fiktivt avdrag en kostnadsfördyring med momsbeloppet.⁵⁷ I exemplet med skrivbordet (sidan 20) leder detta till att en näringsidkare måste kostnadsföra hela inköpet på 12 500 kr, utan avdrag för moms.

Moms behöver inte redovisas på inventarier när de säljs som köpts in utan rätt till momsavdrag. På detta sätt kompenseras näringsidkaren för att denne inte fått lyfta fiktiv

⁵⁴ Riksskatteverket. *Marginalbeskattning – Begagnade varor m.m.*

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Kleerup, Jan & Westfahl, Lena. *Den svenska momsen.*

⁵⁷ Forssén, Björn. *Momshandboken.*

moms vid inköpet av begagnade inventarier. Därmed krävs inför framtida försäljningar att kunna särskilja vilka inventarier som moms lyfts på respektive inte lyfts på.⁵⁸

4.5 Handeln med begagnade varor

Det är svårt att bedöma såväl omfattning som värdet när det gäller handel med begagnade varor som inte sker i etablerade butiker. Inom de olika branschförbunden finns inte någon statistik över begagnathandeln och representanter för förbunden har ansett det osäkert att i siffror uppskatta omfattningen av denna handel. Några aktuella uppgifter om branschens omsättning vid handel även i auktioner saknas. Det beror bland annat på att det inte finns någon branschorganisation med hög anslutningsgrad.⁵⁹

Under senare år har även butikshandeln med diverse begagnade föremål ökat markant i antal. Försäljning sker i såväl tillfälliga som fasta lokaler där varor köps in från dödsbon, konkurslager, överskottspartier samt även från enskilda personer. För denna handel finns inte någon branschorganisation och inga uppgifter om handelns omfattning, men det kan på goda grunder antas att handeln omsätter stora värden.⁶⁰

4.6 Summering

De tidigare reglerna om rätt att lyfta fiktiv moms innebar att vilken näringsidkare som helst kunde köpa en vara av en icke momsregistrerad person och göra avdrag för ingående moms. Till dessa momsregler fanns ingen motsvarighet i EG:s mervärdesskatteregler. Därmed infördes 1 november, 1995 nya momsregler i 9 a kap ML, –Särskilt för handel med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

För att VMB ska få tillämpas måste de tre kriterierna; förvärvs-, varu- och återförsäljarkriteriet vara uppfyllda. Är samtliga kriterier uppfyllda finns det två olika metoder att använda, dels den normala och den förenklade. Den typ av verksamhet som näringsidkaren bedriver avgör vilken metod som ska tillämpas. För inköp och försäljning av begagnade varor kan en näringsidkare vara skyldig att tillämpa de tre olika metoderna. Denne kan redovisa dels enligt ML:s allmänna bestämmelser och enligt bestämmelserna om normal och förenklad VMB.

⁵⁸ Lundén, Björn & Svensson, Ulf. *Moms Praktisk handbok i mervärdesskatt*.

⁵⁹ *Handeln med skrot och begagnade varor*. SOU 1997:89.

⁶⁰ Ibid.

Marginalbeskattning är som det låter, en beskattning av marginalen och principen bygger på att beräkning av moms sker på varje enskild vara. Denna metod kallas normal marginalbeskattning. När varor köps eller säljs samtidigt utan att den enskilda varans pris är känt kan vinstmarginalen beräknas som skillnaden mellan sammanlagda försäljningspriser och inköspriser under en och samma redovisningsperiod. Det sker då en förenklad marginalbeskattning som kan tillämpas om hela eller minst 75 % av verksamheten inte kan identifiera enskilda varors pris. Vilken metod som ska användas vid tillämpningen av VMB illustreras i ett schema. (se bilaga 2)

När en lag förändras kan detta påverka både näringsidkare och privatpersoner i positiv eller negativ riktning. När konsekvenserna av vinstmarginalbeskattning nu ska utredas har ingen forskningslitteratur hittats och övrig litteratur är ej av utredande karaktär inom denna studie. Därmed används en beskrivande metod för litteraturen och kvalitativ fallstudie, genom intervjuer, för att visa vilka konsekvenser lagförändringen har medfört.

5 Empiri

5.1 Inledning

Direkt när en vara köptes in av en privatperson, i det gamla systemet, fanns möjligheten till avdrag för fiktiv moms. Systemet med den fiktiva momsen hade både för och nackdelar. När lagförändringen trädde i kraft var det få som behärskade tillämpningen av vinstmarginalbeskattningen (VMB). Det rådde förvirring eftersom det inte kunde finnas någon med tidigare erfarenheter. Beroende på verksamhet kan företagen välja olika metoder, normal eller förenklad marginalbeskattning.

Företagen har även alltid rätt att tillämpa de allmänna momsreglerna enligt Mervärdesskattelagen (ML). Bedriver näringsidkaren dessutom någon form av förgrenad verksamhet kan en kombination av metoderna bli nödvändig. Denna kombination har medfört viss problematik eftersom näringsidkaren därmed måste särskilja de olika varorna från varandra. För att ytterligare komplicera situationen kan det bli tal om ännu en redovisning, den för sidoverksamheten.

Under detta kapitel presenterar vi resultatet från våra intervjuer med näringsidkare, redovisningskonsulter, revisorer och skattemyndighet.

5.2 Den fiktiva momsen

Det tidigare momsavdraget upplevdes som enkelt av både redovisare och näringsidkare. Avdraget hade ingen begränsning vare sig när det gällde handel med nya eller begagnade varor eller av vem förvärvet skedde från. Just den detaljen att handel kunde ske med vem som helst utan att behöva tänka sig för är det många som saknar. Det som redovisarna påtalade var att den näringsidkare som köpte något av en privatperson, oavsett om syftet med varan var att den skulle säljas vidare eller till exempel användas som inventarie, kunde lyfta momsen utan problem. Med dagens regler är detta omöjligt.

Det som näringsidkarna skrev på kvittot eller fakturan var, varav fiktiv moms och det framräknade beloppet. En av intervjuersonen från auktionsfirmorna uttryckte det som:

”Det spelade ingen roll vilken vara det var eller var den kom ifrån för var det ingen moms på kvittot drog jag bara fiktiv moms. Att bryta ut 20 % gjorde att det blev rätt. Ingen särredovisning, inget krångel”.

Gemensamt för näringsidkarna var att de tyckte det var enkelt att redovisa momsen, både i den egna redovisningen och i skattedeklarationen. Systemet var enligt en av redovisarna ofelbart.

En intervjuad person från skattemyndigheten såg inte på systemet med den fiktiva momsen riktigt på samma sätt. Erfarenhetsmässigt visste denne att systemet hade många luckor samt att det missbrukades, till exempel genom att man hissade priser på inbytesvaror. Någon som bedrev hobbyverksamhet kunde välja att momsregistrera sig frivilligt. Blev verksamheten så stor att den inte längre föll in under kriterierna för hobbyverksamhet kunde detta vara anledning till registrering. I denna verksamhet fanns troligtvis redan de inventarier som behövdes och i och med detta kunde inte ingående moms för dessa lyftas.

För att kringgå det såldes sakerna utan att flyttas till någon nära vän eller släkting, i egenskap av privatperson, för att ånyo köpas tillbaka med rätt att lyfta fiktiv ingående moms. Momsregistreringen gav ingen rätt att lyfta retroaktiv moms på saker som redan fanns i verksamheten, därför utfördes denna sälj-och-köp runda för att kunna lyfta fiktiv moms. Hade inte EG-direktivet lett till lagförändring hade systemet ändå på något sätt förändrats. Detta för att systemet var svårt att kontrollera och att momspliktiga inte skulle kunna göra avdrag de inte var berättigade till.

5.3 Lagförändringen 1 november, 1995

De intervjuade näringsidkarna och redovisningskonsulterna var eniga i sina kommentarer om att lagförändringen var av komplicerad karaktär. Det rådde stor förvirring hur de nya paragraferna skulle tillämpas och ord som rörigt, jobbigt, problematiskt var ständigt återkommande hos de berörda. En av näringsidkarna menade att ingen, inte ens skatteförvaltningen, visste hur detta skulle hanteras praktiskt. Skattemyndigheten hade inte kontroll på det nya systemet och i EG-reglerna gavs bara direktiv om att det skulle genomföras, menade en annan. En av redovisarna saknade att det någonstans skulle ha funnits tillförlitlig information att läsa om tillämpningen av den nya lagen. En intervjuad revisor höll till en början mindre kurser, på uppdrag av verkställande direktör, för att delge klienterna praktiska kunskaper på hur den nya lagen skulle tillämpas.

Hela det nya systemet var bekymmersamt då ingen kunde ha tidigare erfarenheter. Egna mallar eller system fick näringsidkarna och redovisningskonsulterna själva ordna med, då

skatteförvaltningen inte kom med förslag utan endast ville se att det fungerade. En person som själv har utarbetat ett fungerande system för sin verksamhet ansåg att det hade inte gått att tillämpa de nya reglerna utan de erfarenheter i redovisning som denne hade i botten. I samma resonemang, att det krävs ekonomiska kunskaper, instämde någon av redovisningskonsulterna. De som inte hade tillräckliga redovisningskunskaper fick nu leja bort det arbetet, vilket blev en fördyrande kostnad.

I den invecklade lagförändringen blev företagen förlorarna, både stort som litet bolag. Detta förtydligade en redovisningskonsult genom att belysa vilka effekter på företagen som den nya regeln hade. För de mindre näringarna som hamnade utanför kriteriet för VMB kunde effekterna bli förödande. Hade de tidigare sålt produkter som inte räknades till begagnade varor kunde nu inte näringsidkaren köpa in dessa och lyfta moms. Detta utmynnade i att varan blev momsbeloppet dyrare och konkurrerades ut av billigare produkter. Denna typ av näring, exempelvis biodlare, har idag en liten marknadsandel i Sverige.

5.4 Tillämpningen av vinstmarginalbeskattningen

5.4.1 Normal marginalbeskattning

Att kunna särskilja priserna på de varor som handel bedrivs med är ett krav för att få tillämpa den normala metoden. Denna metod upplevdes som naturlig för den intervjuade näringsidkaren som bedriver begagnathandel i liten skala. I detta enmansföretag är kontrollen viktig då det är av stor betydelse att kunna ta ut rätt marginal på varje vara och för denne näringsidkare var det även en form av trygghet. Det ska nämnas att denne näringsidkare har tidigare ekonomiska erfarenheter inom redovisning och insåg snabbt för företagets överlevnad, och med de knappa marginalerna, att det krävdes en helhetsöversikt. Om en person kom för att köpa en vara visste näringsidkaren direkt vilket lägsta pris varan kunde säljas för och därmed vilken prutmån som fanns. Denne fortsätter,

”det jag förlorar på gungorna går inte att ta igen på karusellerna, i min lilla verksamhet”.

Något som särskilt påpekas när det blir tal om den ekonomiska biten är att näringsidkaren måste vara vaken så att det inte uppstår en negativ marginal på varorna eftersom den inte går att kvitta mot en annan varas positiva marginal. Detta förtydligas genom ett exempel; om varans positiva marginal uppgår till 100 kr blir momsens 20 kr att betala till

skattemyndigheten. Har en annan vara sålts i samma period med en negativ marginal på 50 kr går det inte att tillgodoräkna sig förlusten utan resultatet för denna vara blir 0 kr att återfå. Om det nu varit möjligt, vilket det inte är, att kvitta dessa varor hade resultatet blivit 100 kr i vinst minus 50 kr i förlust som är lika med 50 kr i marginal att beskatta och leder till att 10 kr ska inbetalas till skatteförvaltningen. Detta ska jämföras med de 20 kr som är det korrekta sättet att redovisa vid normal marginalbeskattning. Ovanstående exempel visar hur viktigt det är att undvika negativ marginal dels eftersom metoden inte tillåter att kvitta marginaler med varandra och att den inte medger medflyttning av negativ marginal till följande månad.

En stor fördel som den normala metoden för med sig är att efter varje inköp registreras varornas enskilda inköpspris och samma sak gäller efter försäljning. Detta leder enkelt till att det när som helst går att kontrollera vad och hur mycket som finns i lager och det går att säga att företagaren får en inventering på köpet. En av de intervjuade använde sig av manuell redovisning av varorna i enskilda böcker men är medveten om att det är ett sårbart system. Skulle böckerna komma på avvägar får det avsevärda konsekvenser eftersom det är i böckerna som inköspriserna är noterade.

Någon som också lämpligen tillämpar den normala metoden är en näringsidkare, som i och för sig kan ha en relativt stor verksamhet, men bedriver en mer detaljerad handel med ett exklusivare sortiment. En av redovisningskonsulternas uppdragsgivare har denna typ av verksamhet och samme person anser att det inte finns något annat alternativ då det är viktigt att veta varje enskild varas inköpspris. I denna verksamhet, som är inriktad på möbler och konstverk, säljs det jämförelsevis få varor och vikten av att beräkna rätt marginal är stor. Varje vara har ett förhållandevis högt försäljningspris och resultatet av en felkalkylering kan bli kostsamt.

För den lite större rörelsens verksamhet är den normala metoden en omöjlighet påvisade ett par av redovisningskonsulterna. De fortsätter med att det handlar om stora inköp, till exempel dödsbon eller konkursbon, och försäljningarna är utspridda på ett flertal olika köpare. Att hålla ordning på varje individuell vara är svårt och näst intill orimligt att få kontroll på. Marginalerna är för små, inom denna bransch, för att ett datoriserat streckkodssystem eller liknande ska kunna användas. I dagsläget ser detta inte ut att vara genomförbart och även om så skulle vara fallet, finns varken viljan eller ekonomin för att investera i denna form av utrustning.

5.4.2 Förenklad marginalbeskattning

Ett allmänt omdöme från redovisningskonsulterna och näringsidkarna är att den förenklade metoden är vanligast förekommande beroende på att firmorna till stor del handlar i klump. Går inte varornas pris att särskilja är det förenklad marginalbeskattning som gäller. Även om det låter som att redovisningen är enkel att tillämpa finns det problem och ett av dessa kan vara värderingsproblemet. Om ett stort parti, till exempel ett dödsbo, köps in i klump har en översiktlig värdering gjorts. Vid den här värderingen gäller det, som en av näringsidkarna uttryckte det, att

”hålla tungan rätt i mun så jag får den vinst jag vill ha”.

Denne person förklarar vidare att när samtliga varor som köpts in i klump är sålda ska önskad marginal ha uppnåtts. En önskad marginal ska även inkludera ett visst bortfall av varor, om än inte speciellt stort, som aldrig blir sålt eller som slängs bort med en gång. Vad varje enskild vara är värd kan vara svårt att påvisa och det gäller att var kunnig inom området. Denne förtydligar det med att, om det kommer en kund och menar att klockan borta i hörnet inte är värd det utsatta priset utan kunden är endast beredd att betala hälften, gäller det att veta klockans värde och argumentera för sin sak.

Att hantera den negativa marginalen kan vara ett annat problem. Det gäller att vara uppmärksam, för det är lätt hänt att det bara rullar på månad efter månad. En av redovisningskonsulterna påtalade att

”det måste jämnas ut sig, för ingen kan leva på negativa marginaler”.

Resonemanget går vidare med att kunna flytta med sig en periods underskott till nästa är givetvis en fördel mot den normala metoden men det gäller att kunna bryta en negativ trend i tid.

5.4.3 Allmänna momsregler eller VMB

5.4.3.1 Momsredovisningens frivillighet

Det är företagets verksamhet som styr vilken av momsmetoderna som ska tillämpas. En av de intervjuade påpekade dock att det inte kändes som en frivillighet, i alla fall inte bland de firmor som denne kände till. Densamme fortsätter med, för att ha en möjlighet att tillämpa de allmänna reglerna bör handeln ske till största delen med momspliktiga näringsidkare. Om en återförsäljares inköp till största delen består av varor med moms samt att verksamheten är

riktad mot främst näringsidkare kan det vara idé att tillämpa allmänna regler. Detta för att fortsättningsvis vara attraktiv för näringsidkare genom att de i sin tur kan göra avdrag för moms.

Skulle samme återförsäljare tillämpa VMB finns inte momsbeloppet angivet på kvittot eller fakturan och därmed kan inte näringsidkaren göra ett ingående momsavdrag. Varan blir dyrare och attraktionen mot denne återförsäljare minskar, kanske rent av upphör. Om samme återförsäljare gör inköp från både privatpersoner och näringsidkare, eller från andra återförsäljare som tillämpar VMB, och har näringsidkare som kunder uppstår en annan problematik om denne fortfarande ska tillämpa allmänna regler. Då återförsäljaren har gjort sitt inköp utan avdrag för ingående moms måste denne nu vara vaksam på den marginal som ska läggas på. Det gäller att hålla reda på vilken vara som är inköpt av vem och till vilket pris, då vissa varor kan vara inköpta med avdragsrätt för moms och vissa inte. Detta för att det utgående priset ska bli rätt med önskad marginal.

Frivilligheten blir här komplicerad och ställer större krav på både återförsäljaren och redovisningen. Tillämpar näringsidkaren enbart förenklad marginalbeskattning går det inte att rycka ur en specifik vara för att sälja den med utgående moms enligt de allmänna reglerna. Om en näringsidkare hos denna återförsäljare väljer att köpa en vara, blir varan momsbeloppet dyrare då köparen inte kan göra avdrag för ingående moms.

5.4.3.2 Förgrenad verksamhet

Det är vanligt förekommande att återförsäljare för begagnade varor även har annan typ av försäljning. En intervjuad näringsidkare, som tillämpar normal marginalbeskattning på hela sitt begagnade sortiment, har som ett komplement till sin begagnathandel även försäljning av nya varor inom samma genre. Här särskiljs nya och begagnade varor och vederbörande tillämpar därmed både allmänna regler och normal marginalbeskattning. För denna näringsidkare är det tekniskt möjligt att rycka ur en vara och sälja den med moms till en momspliktig köpare om denne så önskar.

Hos en av auktionsfirmorna, sker en kaffeförsäljning till kunderna på auktionsdagen. Denna försäljning faller självklart utanför ramarna för begagnathandeln och måste särredovisas med den övriga redovisningen. Samma firma tillämpar förenklad marginalbeskattning i hela sin verksamhet och använder därmed också både allmänna regler och VMB. I och med att

varorna köps in i klump är inte de enskilda sakernas pris känt och därmed är det svårt att rycka ur en specifik vara och sälja den med moms.

Att inte köpa in de begagnade varorna till försäljning utan endast förmedla auktionstjänsten är ett alternativ till den traditionella auktionshandeln. Denna tjänst är inte vanligare idag än innan lagförändringen och vad gäller själva beskattningen är den oförändrad. Då tillämpas de allmänna momsreglerna och firman beskattas för inkomst av tjänst och VMB kan därför inte användas. Det finns auktionsfirmor som har detta som en huvudnäring och sedan finns det de firmor som både förmedlar tjänsten och bedriver traditionell handel.

En av de intervjuade auktionsfirmorna tillämpade den sistnämnda formen i sin verksamhet. Att förmedla auktionstjänst kan innebära försäljning av till exempel dödsbo eller konkursbo. Vid förmedlingen av konkursbon kan försäljningen riktas mot företagare genom att godset säljs inklusive moms. På kvittot eller fakturan redovisas moms och det momsregistreringsnummer som används är det ifrån firman som gått i konkurs. Principen är den samma om konkursboet skulle köpas upp av auktionsfirman. Inköpet sker med rätt till avdrag för ingående moms och försäljningen kan då ske med utgående moms.

5.4.4 Exempel på momsredovisning

För att underlätta momsredovisningen, där VMB är tillämbart, har en av redovisningskonsulterna utvecklat en egen modell till de firmor denne har som sina klienter. I detta fall är redovisarens klienter auktionsfirmor där samtliga tillämpar förenklad VMB och i en del fall har dessa förgrenad verksamhet. För att täcka upp så mycket som möjligt gav redovisaren detta valda exempel som även behandlar sidoverksamhet såsom försäljning i cafeterian.

Till att börja med sker en sammanställning (se bilaga 4), som är indelad i ett antal punkter, över varje enskild auktion. Punkt A, Total försäljning av auktionsgods, är uppdelad i fyra underrubriker:

- 1. VMB-försäljning, Inlämnat gods. Här redovisas för total försäljningssumma, auktionsprovision och vilket nettobelopp kunden ska erhålla.
- 2. VMB-försäljning, Eget gods. Den sammanslagna summan vid försäljningen av det egna godset.

- 3. ML: s allmänna regler, Försäljning, Inlämnat gods. Återigen redogörs för total försäljningssumma, denna gång för varor som inte är begagnade utan faller under allmänna regler. Följande rader innehåller provision, moms och nettobeloppet.
- 4. ML: s allmänna regler, Försäljning, Eget gods. Har firman någon form av försäljning av nya varor, exempelvis egenimporterade glas, handdukar eller ljus, redovisas denna försäljning här. Därefter följer moms och nettoförsäljning.

Punkt B, Försäljning i cafeteria, redogör för en total försäljningssumma, moms och ett nettobelopp. Som sista punkt kommer C, Slagavgifter, som är en provision till arrangören per utrop. Slagavgiften betraktas som godset det härrör från och delas därför upp i två delar. Först i VMB och därefter i ML: s allmänna regler där även moms redovisas. Invid varje rad finns hänvisning till kontonumret som ska användas i bokföringen och denna sammanställning utgör därmed en verifikation.

En momsredovisning utförs därefter som ett underlag till skattedeklarationen. Den siste varje månad sammanfattas alla månadens auktioner, övriga försäljningar samt varuinköp, som rör handel med VMB, under punkt 1 (se bilaga 5). Summan av försäljningen och summan av inköpen förs ut i angiven ruta och summeras. Blir resultatet en positiv vinstmarginal flyttas beloppet enligt pilen men inte om det är en negativ marginal för då förs inte det beloppet vidare utan stannar kvar. I punkt 2 redovisas, i var sin underrubrik, utgående och ingående moms enligt ML: s allmänna regler och i punkt 3 sammanfattas försäljning, exklusive moms, som inte rör handel med VMB. För att förtydliga för läsaren har pilar dragits där beloppen flyttas samt att det finns sifferhänvisning till vilken rad i skattedeklarationen (se bilaga 3) det aktuella beloppet ska föras till.

Slutligen utför redovisaren en momsuträkning (se bilaga 6) med månadens totala VMB-försäljning minskat med en eventuell överrullning från tidigare månad samt minskat med månadens inköp. Beroende på om det blir en positiv eller negativ marginal förs detta på respektive rad och bokförs enligt kontonumren den siste varje månad. Skulle det bli en negativ marginal förs beloppet in i en bokföringsorder (se bilaga 7) som bokförs den förste i följande månad. Bokföringsordern används för att undvika att den negativa marginalen blir kvar i bokföringen på justeringskontot och därmed kan komma med upprepade gånger.

5.5 Förändringar under åtta år med VMB

Idag ses systemet med VMB inte orsaka några problem av de som har varit med sedan lagförändringen. Men samtliga intervjuade är eniga om att goda ekonomiska kunskaper är en förutsättning för att kunna hantera redovisningen. Det finns fortfarande ingen enhetlig mall eller andra bokföringstekniska hjälpmedel att använda sig av utan var och en får arbeta fram ett fungerande system på egen hand. Detta har inte varit något hinder för de seriösa näringsidkarna, för där finns viljan att ha ett tillförlitligt redovisningssystem.

Revisorn anser att revisionen idag inte medför några större problem men att det till en början var mödosamt. Detta genom att företagen vände sig till denne för att få veta hur redovisningen skulle utformas på ett korrekt sätt. För att kunna ge svar på deras redovisningsfrågor krävdes det nya kunskaper av revisorn vilket i viss mån var tidskrävande. Denne tillägger uppskattningsvis att firmorna inom denna bransch är till största delen enskilda firmor och handelsbolag och det är endast ett fåtal aktiebolag. Eftersom övervägande delen av begagnat handeln bedrivs på detta sätt har den intervjuade endast erfarenhet av de större bolagen och inte insyn i de mindre bolagen som ej har revisionskrav.

De flesta etablerade företagen, som har varit med sedan lagförändringen, klarar idag av sin mervärdesskatteredovisning och därmed har skattemyndigheten relativt lite att anmärka på. För resterande bolag hade lagförändringen ingen betydelse. De som inte hade viljan och förmågan att klara sin redovisning i det fiktiva moms-systemet klarar inte heller den nuvarande metoden. För nystartande företag kan emellanåt kurser anordnas av skattemyndigheten där undervisning om problematiken i VMB åskådliggörs. Det upplevs dock att de som verkligen behöver komma, de kommer inte.

Att slutligen se hur VMB-systemet ska kunna fungera fullt ut är det ingen av de intervjuade näringsidkarna som kan säga. Mörkertalen när det gäller omsättning, skattekrönor, omfattningen av icke registrerad handel samt oviljan till branschanslutning ger branschen en negativ stämpel. Detta, menar de intervjuade, kunde bli bättre om begagnat handeln hade en stark branschorganisation.

Det gamla systemet med fiktiv moms var oproblematiskt att hantera redovisningstekniskt och även dagens allmänna regler är enklare än VMB-systemet. De intervjuade påpekade att marknadsetiken inte förändrats sedan lagförändringen trädde i kraft, för de som varken vill eller kan sköta sin redovisning gör det fortfarande inte. Någon av de tillfrågade antydde att

svarthandel förekom vilket påpekades att det givetvis var från de andra och inte denne själv. Liknade uppfattningar hade ett par av de övriga intervjuade. Själva viljan att bland annat betala skatt och göra rätt för sig kan härstamma från uppväxt och ursprung, och kanske ha en viss påverkan, trodde en av intervjupersonerna. Densamme fortsatte med att detta sannolikt inte förändrats under åren som förflutit.

5.6 Summering

Lagförändringen upplevdes som negativ hos näringsidkarna på grund av att det enkla fiktiva avdraget försvann. Det tidigare momsavdraget hade berättigat till avdrag oavsett om varan köpts in från privatperson och vilken karaktär varan hade. Ny eller gammal vara, det hade ingen betydelse. På kvittot eller fakturan hade näringsidkaren bara att specificera det fiktiva momsbeloppet. En brist i detta system var att det lätt kunde utnyttjas genom att det var enkelt att göra momsavdrag vid inköp från privatpersoner. Hos de övrigt berörda var mest missnöjet med lagförändringen riktat till att själva redovisningen blev mer komplicerad. Det gav trots allt ett merarbete att nu särskilja redovisningen.

Tillämpning av den normala marginalbeskattningen passar främst för antingen den lilla eller den nischade verksamheten. Varje inköp registreras var för sig och detsamma gäller för försäljningen. Ska detta vara praktiskt genomförbart krävs kontroll över dessa varor för att det sedan ska gå att räkna ut den vinstmarginal som härrör varje vara. Sker handel däremot i klump ska den förenklade metoden användas. Den upplevs som något enklare att tillämpa och har den fördelen att om det uppstår en negativ marginal i en period kan den rullas med till nästa. Slutligen nämns att om en näringsidkare dessutom har förgrenad verksamhet försvåras redovisningen ytterligare. Detta kan innebära att en näringsidkare måste tillämpa den normala, den förenklade metoden samt de allmänna reglerna med olika momssatser.

6 Slutdiskussion

6.1 Inledning

Näringsidkare, redovisningskonsulter och revisorer är eniga i frågan om att det fiktiva systemet var enkelt och oproblematiskt att använda. Skattemyndigheten såg däremot de luckor och brister systemet hade och insåg att en lagförändring med tiden var nödvändig, oavsett om Sverige varit medlem i EU eller inte.

Hur hårt företagen har drabbats av lagförändringen beror lite på vilken verksamhet de bedriver. Faller verksamheten inom en av marginalmetoderna kan redovisningen och varuhanteringen bli hanterbar. Skulle verksamheten däremot vara tvungen att tillämpa båda marginalmetoderna, och kanske även ovanpå detta tillämpa de allmänna reglerna leder redovisningen till ett komplicerat merarbete.

Det kommer i detta kapitel att föras ett resonemang om vad studien lett till, det vill säga vi ska besvara forskningsfrågan:

– Vilka konsekvenser har de nya bestämmelserna i 9 a kap Mervärdesskattelag (ML), Särskilt om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, medfört för begagnathandeln samt för de som handlar med firmorna?

6.2 Forskningsfrågan besvaras

En förändring som upplevs som en försämring är svårare att acceptera än tvärt om. När det gällde det fiktiva momsavdraget var det enkelt att tillämpa för näringsidkarna. Om en vara inköptes av en privatperson var köpeskillingen inklusive moms och näringsidkaren hade endast att göra ett avdrag med 20 procent, vilket var den fiktiva momsen. För att få göra ett fiktivt avdrag fanns ingen begränsning vad det gällde varan. Det kunde gälla nya eller begagnade varor och allt från livsmedel till inventarier.

Någon som däremot såg en problematik kring systemet var skattemyndigheten. Det förekom att privatpersoner utnyttjades som en mellanhand för att en momspliktig person eller näringsidkare skulle kunna göra ett momsavdrag som denne egentligen inte var berättigad till. Det var inte ovanligt att de aktuella varorna aldrig bytte plats utan ägarbytet skedde endast på pappret. Även om inte EG-direktivet hade tillämpats i Sverige med de nya reglerna om

vinstmarginalbeskattning (VMB) hade ändå en förändring i skattesystemet skett för att stoppa utnyttjandet av systemet.

Då lagförändringen trädde i kraft var det ingen som riktigt visste vilka följder denna skulle få. De första effekterna med förändringen var att det uppstod stora problem, för ingen visste exakt hur tillämpningen skulle gå till, bara att den skulle genomföras. Till en början hölls kurser av både revisionsbyråer och skattemyndigheten men numera är det främst den sistnämnda som informerar nya berörda. För de flesta etablerade fungerar redovisningen och skattemyndigheten har lite att påpeka. Ett visst bekymmer kvarstår dock för de som varken kan eller vill redovisa sin mervärdesskatt.

Alla är eniga om att det krävs goda redovisningskunskaper, för att kunna hantera VMB-systemet på ett korrekt sätt. De som hade dessa kunskaper kunde klara förändringen men för de andra fick redovisningsarbetet lämnas bort. Oavsett vilket av fallen blev inte bara redovisningsarbetet fördyrande på grund av den numer tidsödande särredovisningen utan hanteringen av varorna blev också dyrare då dessa skulle särskiljas. För revisorerna har revisionen som sådan inte förändrats av lagförändringen men däremot har en utökning skett i granskningen. En tidskrävande konsekvens var att de som reviderade inom detta smala område då var tvungna att utveckla sina kunskaper för att utföra sitt arbete korrekt.

I den normala marginalbeskattningen krävs att varje enskild varas pris är känt. Därför måste verksamheten vara organiserad på ett sådant sätt att varorna går att identifiera. Studien har visat att detta kan hanteras av de mindre verksamheterna eller av de som är specialiserade på exklusivare varor. De har kontroll på varorna genom olika former av sidobokföring som kan ske både manuellt eller med ett enklare utvecklat dataprogram. Gemensamt för dessa näringsidkare var att arbetet blev i och för sig mer tidsödande men de har anpassat sig till den nya lagen och har hittat nya rutiner som passar dem. Något som de intervjuade ser som en nackdel med den normala metoden var att det inte går att kvitta en förlustaffär med en vinstaffär. Denna metod tillåter inte negativ marginal utan förlustaffären räknas då enbart som en nollaffär.

Den förenklade metoden är den som uppskattas som den vanligaste. Då ett flertal av de intervjuade åtminstone delvis handlar med varor i klump finns inget annat alternativ än den förenklade metoden. Denna metod har en fördel med att det går att flytta med sig en periods

negativa marginal till nästa period till skillnad från den normala där det inte är tillåtet att räkna med negativ marginal.

Även i den förenklade metoden har det krävts ett utökat redovisningsarbete men den fordrar inte lika stora kostnader i verksamheten eftersom varorna inte behöver särskiljas. En nackdel är att den upplevs som besvärligare att överblicka eftersom inte varje varas pris är känt så är det svårt att ha kontroll på marginalerna. Kontrollen behövs däremot när det gäller att värdera varorna rätt för det är det som upplevs som det komplicerade i den förenklade metoden.

I litteraturen framgår att det finns en frivillighet att tillämpa VMB-reglerna men från undersökningen anses det inte finnas någon frivillighet. Ska det överhuvudtaget vara möjligt att på något sätt lyfta ingående moms vid handel från privatpersoner är det enda sättet att använda sig av endera formen av VMB. Frivilligheten ställer även ett högre krav på redovisningsarbetet om de båda metoderna ska tillämpas. Då är det återigen av vikt att både varorna och redovisningen särskiljs. En av fördelarna med att tillämpa de allmänna reglerna är att varan kan säljas med moms och därmed finns även avdragsrätt för köparen om denne är momspliktig. En nackdel kan dock uppstå om en handlare med begagnade varor, som tillämpar normal metod, köpt in en vara från en privatperson. Det är när varan ska säljas som problematiken kommer in.

Om köparen är en privatperson kan VMB tillämpas och då vet handlaren vilken vinstmarginal varan har och därmed också vilken moms som varan blivit belastad med. Men köps varan av en momspliktig person och den önskar varan med moms måste de allmänna reglerna tillämpas. För att handlaren ska få samma vinst på varan som vid en VMB-försäljning måste denna vinst läggas på inköpspriset och därefter ska utgående moms beräknas. Är varan prismärkt och handlaren tillämpar normal VMB vill köparen inte betala det utsatta priset plus moms. Detta hade gynnat handlaren för denne skulle då ha fått en ökning på vinsten med samma belopp som denne fått betala in i marginalmoms. Om handlaren räknar fram det pris som nu ska gälla, och med samma vinst som vid en VMB-försäljning, kan köparen genom att räkna baklänges se vilken påläggsmarginal handlaren använder. Frivilligheten runt VMB kan därmed bli ett hinder.

Det som upplevs som allra mest komplicerat med reglerna om VMB, alla kategorier, är kombinationer av metoderna. Bedriver näringsidkarna en sådan typ av verksamhet där både normal och förenklad marginalbeskattning ska tillämpas och dessutom har försäljning av nya

varor blir redovisningen invecklad. Är de nya varorna dessutom uppdelade i de olika momssatserna så krävs ytterligare särredovisning.

Detta ska jämföras med de tidigare reglerna för fiktivt avdrag då det endast skrevs på kvittot, varav fiktiv moms, om ett inköp gjordes från privatperson. Vid försäljning var alla priser inklusive moms och den enda särredovisningen var de olika momssatserna. Merarbetet med särredovisningen samt kravet på ökade redovisningskunskaper vid tillämpning av VMB är ett faktum. Det inte svårt att förstå vilka konsekvenser lagförändringen har medfört för dem som berörs.

6.3 Reflektioner om studien

Att acceptera försämringar är svårt och i detta fall förstår vi att det finns fog för de intervjuades missnöje. Ett system som blev totalförändrat, utan att de berörda såg någon fördel utan enbart ett merarbete, kan det inte krävas att någon ska ha förståelse för. Någon form av förändring i det fiktiva skattesystemet hade troligen skett med tiden, men detta fanns ingen allmän kännedom om. Hade det dessutom funnits ett väl utarbetat system som de berörda kunnat ta till sig tror vi att de hade upplevt förändringen annorlunda. Bitterheten och oförståelsen över lagförslaget ligger fortfarande kvar hos en del av dem. För de som hade goda redovisningskunskaper och viljan att få detta att fungera har också klarat detta. I vårt mångkulturella samhälle kan även språket ställa till med svårigheter och missförstånd.

Under studiens gång har vi gjort reflektioner angående etik och moral. Vad som kan anses som hög eller låg moral varierar naturligtvis från person till person, uppväxt och ursprung. Det då kan finnas olika uppfattningar om vad som är rätt och fel. Det går att ana ett mönster i studien som visar att de med lägre moral inte vill försöka medan de med en högre moral ser till att skattesystemet fungerar. Eftersom vi inte använde bandspelare under intervjuerna och samtliga intervjupersoner garanterades anonymitet samt att vi ställde öppna frågor för den intervjuade att diskutera kring, har många öppenhjärtiga svar erhållits.

Somliga kommentarer från de intervjuade sa oss att branschens moral kan ifrågasättas. Den svarta handeln antas vara utbredd, det saknas en fungerande kontrollfunktion samt ovilja att ansluta sig till en branschorganisation och detta stärker branschens redan dåliga stämpel. Vi kan slutligen konstatera att varken synen, inställningen eller uppfattningen på etik och moral inte har förändrats med lagförändringen utan är densamma som tidigare.

6.4 Förslag till fortsatt forskning

Ett spännande förslag till fortsatt forskning vore att undersöka om problematiken har varit densamma i hela, eller delar av EU, som i Sverige. Rent praktiskt skulle detta kanske vara svårt. Det krävs stora språkkunskaper och god ekonomi eftersom det är att föredra personliga intervjuer för att få en öppen dialog och uppriktiga svar.

Litteraturförteckning

Tryckta källor

- Alver, Bente Gullveig & Øyen Ørjar (1998). *Etik och praktik i forskarens vardag*. Lund: Studentlitteratur.
- Ejvegård, Rolf (2003). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (1997). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Bäcklunds Boktryckeri AB.
- Fink, Hans, Rabe, Gunnar & Svenneteg, Ulf (2002). *Mervärdesskatt*. Göteborg: Elanders Novum.
- Forssén, Björn (1998). *Momshandboken*. Stockholm: Norstedts Tryckeri AB.
- Handeln med skrot och begagnade varor (1997). *Betänkande av 1996 års Skrothandelsutredning*. Stockholm: Fritzes. (Statens offentliga utredningar 1997:89)
- Jacobsen, Jan Krag (1993). *Intervju konsten att lyssna och fråga*. Lund: Studentlitteratur.
- Kleerup, Jan & Westfahl, Lena (2001). *Den svenska moms*. Stockholm: Printgraf
- Lantz, Annika (1993). *Intervjumetodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Lundén, Björn & Svensson, Ulf (2003). *Moms: praktisk handbok i mervärdesskatt*. Uddevalla: MediaPrint.
- Merriam, Sharan B (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.* (1995). Stockholm. (Regeringens Proposition 1994/95:202)
- Moms på konst, begagnade varor, antikviteter m.m.* (1995). FAR INFO, vol. 7/1995.
- Quinn Patton, Michael (1987). *How to use Qualitative methods in evaluation*. Newsbury Park, Calif: SAGE Publications.
- Quinn Patton, Michael (1990). *Qualitative evaluation and research methods*. Newsbury Park, Calif: SAGE Publications.
- Repstad, Pål (1999). *Närhet och distans – Kvalitativa metoder i samhällsvetenskap*. Lund: Studentlitteratur.
- Skattemyndigheten (2000). *Momsbroschyren*. (RSV 552 utgåva 15)
- Sufrin, Sidney C (1989). *Ethics, Markets and Policy – The Structure of Market Ethics*. Lund: Studentlitteratur.

Sveriges Lagar (2003). Stockholm: Elanders Svenskt Tryck.

Thurén, Torsten (1992). *Vetenskapsteori för nybörjare*. Malmö: Team Offset.

Artiklar

Davidsson, Anders. (1995). Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m. *Svensk Skattetidning*, vol. 1/95, ss 229-230.

Elektroniska källor

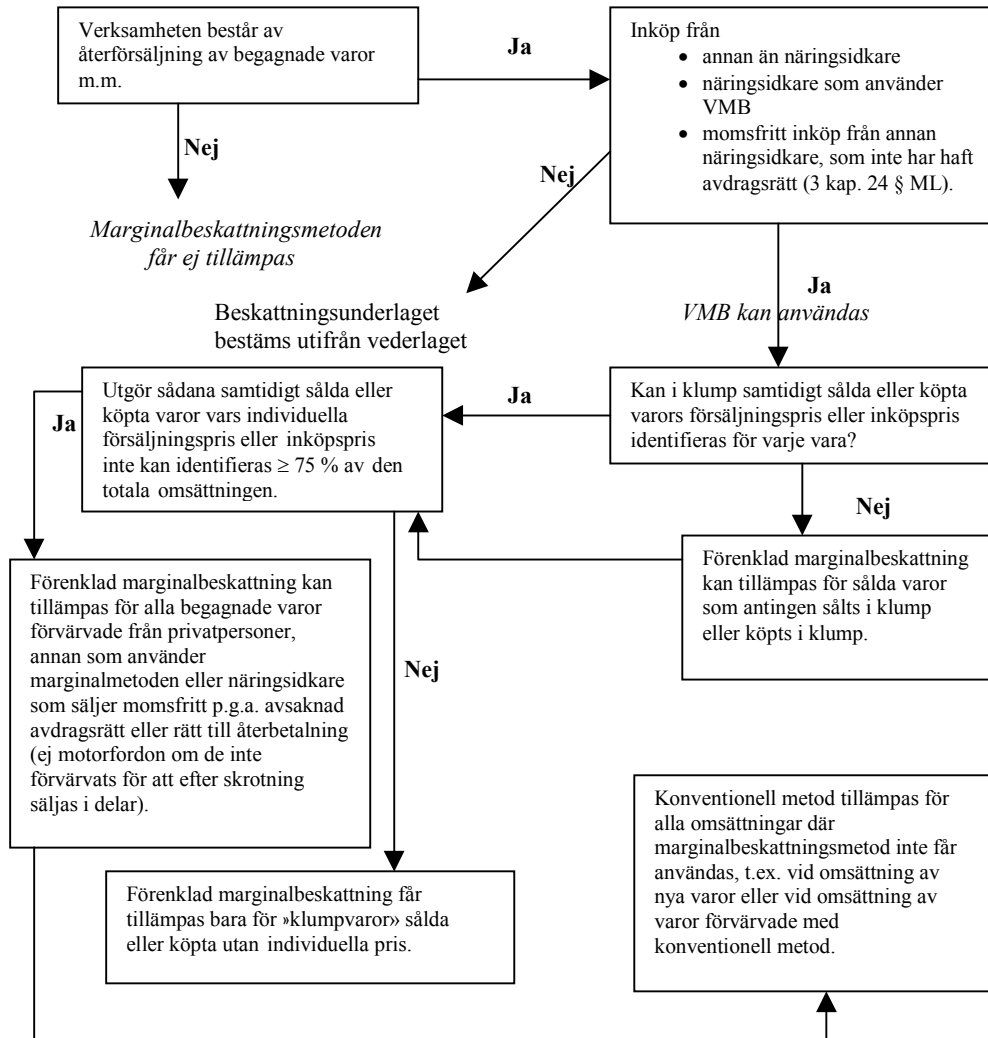
Riksskatteverket. *Marginalbeskattning – Begagnade varor m.m.* [Elektronisk] 20 skärmsidor PDF format. Tillgänglig: <<http://www.rsv.se/rattsinfo/skrivelser/index.html>> [2003-10-01]

Bilagor

Bilaga 1 – Intervjuguide

- Hur fungerade systemet med den fiktiva momsens? Fanns det för och nackdelar? Hur uppfattades lagförändringen 1 november, 1995 av marknaden, d v s företag, redovisningskonsulter, revisorer och skatteförvaltning? Underlättades eller försvårades arbetet med redovisningen och blev det några vinnare respektive förlorare i faktiska kronor sett?
- Finns det en frivillighet att antingen använda de allmänna momsreglerna eller att tillämpa VMB? Finns det de företag som väljer bort VMB och i så fall vilka anledningar kan ligga bakom ett sådant beslut?
- Hur särskiljs de varor i redovisningen som omfattas respektive de som inte omfattas av VMB? Har kostnaderna för den mer detaljerade redovisningen överstigit nyttan?
- Är det vanligt att den normala och den förenklade metoden kombineras? Om dem kombineras, hur löses det i redovisningen? Vad är anledningen till att den negativa vinstmarginalen inte kan kvitta förlustaffär med vinstaffär när den normala metoden tillämpas? Är det en fördel eller nackdel att använda förenklad metod? Vem och vad avgör vilken metod som ska användas?
- Vad händer med tillämpningen av VMB när en firma köper och säljer både nya och begagnade varor? Hur redovisas detta? Vad innebär det för en näringsidkare att handla med en firma som tillämpar VMB?
- Något momsbelopp skrivs ut på kvitto eller faktura hur verifieras varje VMB-belopp i redovisningen?
- Finns det någon eller några delar av lagen som har vållat bekymmer eller som ger utrymme för tolkning? Har du upptäckt fel som företagen gjort i sin redovisning? Om fel finns är det samma typ av fel som återkommer?
- Åtta år har gått sedan lagförändringen trädde i kraft, vad har hänt under dessa år? Har en eventuell övergångsproblematik lagt sig eller upplevs det fortfarande som om redovisningen har luckor kring tillämpningen av lagen?

Bilaga 2 – Sammanfattande schema för VMBs tillämpning



Källa: Fink, Hans, Rabe, Gunnar & Svenneteg, Ulf. *Mervärdesskatt*.

Bilaga 3 – Skattedeklaration

Deklarationen ska finnas hos RSV på deklarationsdagen.
(Adress, se baksidan.)

Skattedeklaration

01 Deklarationsdag	02 Person-/Organisationsnummer
--------------------	--------------------------------

Momsreg.nummer/VAT-nummer

Moms att deklarerar för

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	
Beskättningsunderlag för marginalbeskattad omsätt.	15	

Exportomsättning och EG-handel

Omsättning av varor utanför EG (export)	21	
Omsättning av tjänster till utlandet	22	
Omsättning av varor till annat EG-land ¹	23	
Överföring av varor till annat EG-land ¹	24	
Förvärv av varor från annat EG-land	25	
Trepartsförvärv av varor från annat EG-land ¹	26	

VERKSAMHETSLOKALER - skattskyldighet för uthyrning

Utgående moms (ingår vid kod 32)	30	
Ingående moms (ingår vid kod 37)	31	

Moms att betala eller få tillbaka

Utgående moms	32	+	
Utgående moms	33	+	
Utgående moms	34	+	
Utg. moms på varuförvärv från annat EG-land	35	+	
Utg. moms på tjänsteförvärv från utlandet	36	+	
Avdragsgill ingående moms	37	-	
Moms att betala eller få tillbaka	39	+/-	=

Samråd enligt SFS 1982:668 har skett med Näringslivets Nämnd för Regelgränsning (NINR).
Statistiska centralbyrån (SCB) använder uppgifterna i skattedeklarationen för framställning av statistik.

Arbetsgivaravgifter och avdragen skatt att deklarerar för

Bruttolön, förmåner och kostnadsavdrag

Avgiftspliktig bruttolön utom förmåner	41	
Avgiftspliktiga förmåner	42	
Kostnadsavdrag	43	
Sammanlagt underlag för arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt	40	=

Underlag för arbetsgivaravgifter (rad 40 = 44 + 45 + 47 + 49)

Full arbetsgivaravgift (rad 44 = 40 - 45 - 47 - 49)	44	
Arbetsgivaravgift för utsänd personal m.fl. ²	47	
Företagsvård inkl i stödomr. (rad 48 = 44 + 45 + 47)	48	
Särskild löneskatt (rad 49 = 40 - 44 - 45 - 47)	49	
Underlag för skatteavdrag	80	

Företagets egna - frivilliga - noteringar

Dessa uppgifter är inte deklara-tionsuppgifter. De är endast för företagets eget bruk och ersätter inte de uppgifter som ska lämnas på övriga rader i blanketten.	Moms att betala/återfå	
	Arbetsgivaravgift	
	Avdragen skatt	
	F- eller SA-skatt	
	Att betala/få tillbaka	

Utträkning av arbetsgivaravgifter

	54	+	
	55	+	
Överfört från specifikation rad 57	57	+	
Avdrag, 5 %, dock högst 3 560 kr ³	58	-	
	59	+	
Summa arbetsgivaravg. (företagets not. registreras ej)		=	
Avdragen skatt	85	+	
Arbetsgivaravgift och avdr. skatt att betala	90	=	

Underskrift

Underskrift (behörig firmatecknare)	Telefonnummer	03 Administrativ kod
Namnförtydligande		

RSV 1720 T utgåva 7 03-01 1346/2002



Bilaga 4 – Sammanställning över auktion

VERIFIKATION nr

SAMMANSTÄLLNING ÖVER AUKTION I2003.....

A. TOTAL FÖRSÄLJNING AV AUKTIONSGODS (inkl. moms.).....KRONOR

Därav:

- | | | |
|---|----------------|-------------|
| 1. VMB-FÖRSÄLJNING, <u>INLÄMNAT GODS</u> | KRONOR (.....) | |
| 25% auktionsprovision | Kr..... | (1910/3111) |
| Nettobelopp | Kr..... | (1910/1910) |
| 2. VMB-FÖRSÄLJNING, <u>EGET GODS</u>) | Kr | (1910/3112) |
|
 | | |
| 3. ML:s allm.regler, FÖRSÄLJNING, <u>INLÄMNAT GODS</u> | KRONOR (.....) | |
| 25%auktionsprovision | Kr..... | (1910) |
| Moms | Kr. | (2610) |
| Auktionsprovision, NETTO | Kr. | (3011) |
| 4. ML:s allm. regler, FÖRSÄLJNING, <u>EGET GODS</u> | Kr. | (1910) |
| Moms | Kr. | (2610) |
| Försäljning,NETTO | Kr. | (3012) |

B. FÖRSÄLJNING I CAFETERIAN (inkl.)moms.....KRONOR..... (1910)

- | | | |
|-------------------------|----------|--------|
| Moms | Kr. | (2610) |
| Försäljning, NETTO..... | Kr. | (3013) |

C. SLAGAVGIFTER KRONOR..... (1910)

Därav:

- | | | |
|---|----------------|--------|
| 1. VMB-SLAGAVGIFTER | Kr. | (3120) |
|
 | | |
| 2. ML:s allm. regler, SLAGAVGIFTER | KRONOR (.....) | |
| Moms..... | Kr. | (2610) |
| Slagavgifter, NETTO | Kr. | (3020) |

KONTERING				
	D E B E T		K R E D I T	
(Underskrift)	KONTO	KRONOR	KONTO	KRONOR
	1910	.....	1910	.....
			2610	.....
			3011	.....
			3012	.....
			3013	.....
			3020	.....
			3111	.....
			3112	.....
			3120	.....
		
			<u>Kronor.....</u>	<u>Kronor</u>

Bilaga 5 – Underlag för momsredovisning

UNDERLAG FÖR
MOMSREDOVISNING FÖR.....2003

1. VMB, förenklad metod

FÖRSÄLJNING (3111, 3112, 3114, 3120)

Månadens försäljn.:

 +

/I. INKÖP (4010)

Överrullning från månad +
 Månadens inköp:

 +

VINSTMARGINAL POSITIV/NEGATIV =

Moms 20% =

2. ML:s allmänna regler

UTGÅENDE MOMS (2610)

.....

SUMMA UTGÅENDE MOMS = × **RAD 32**

/I. INGÅENDE MOMS (2641)

.....

SUMMA INGÅENDE MOMS = × **37**

SUMMA MOMS

Att BETALA
 Att ÅTERFA

× **39**

3. FÖRSÄLJNING, EXKL. MOMS

FÖRSÄLJNING (3011, 3012, 3013, 3020)

.....

 + Positiv vinstmarginal VMB enl. ovan - VMB-moms enl. ovan = ×

11
 15

SUMMA FÖRSÄLJNING EXKL. MOMS

×
 ×

Bilaga 6 – Momsuträkning

MOMS-UTRÄKNING, VMB FÖRENKLAD METOD
.....2002

	KRONOR	KONTO	
		DEBET	KREDIT
FÖRSÄLJNING (3111 – 3120)	+		
Avgår:			
Överrullning från månad (4300)	-		
INKÖP (4110)	-		
POSITIV VINSTMARGINAL	3200	3400
UTGÅENDE MOMS (20%)	3400	2611
NEGATIV VINSTMARGINAL	4300	4200

Upprättat.....av.....

Bilaga 7 - Bokföringsorder för överullning av negativ vinstmarginal

BOKFÖRINGSORDER

DATUM: 2003-.....

	DEBET		KREDIT	
	KONTO	KRONOR	KONTO	KRONOR
Överullning av NEGATIV VINSTMARGINAL från.....månad	4110	..... ..... .....	4300	...............
	KRONOR	.....	KRONOR	.....

Upprättat.....av.....