

EFFEKTER PÅ SKATTEUNDANDRAGANDE AV SÄNKT RESTAURANGMOMS

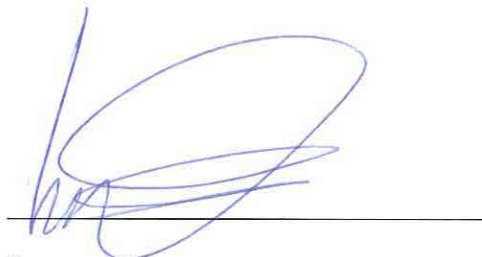
Rapportering av ett regeringsuppdrag

**Rapportering av uppdrag att följa upp vissa frågor relaterade till sänkt
mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster.**

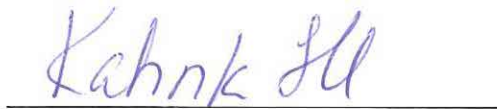
Skatteverket fick den 3 november 2011 i uppdrag av Finansdepartementet att utvärdera vissa frågor relaterade till sänkt mervärdesskatt på restaurang och cateringtjänster.

Bifogat finns den rapport där Skatteverkets uppföljning redovisas.

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad generaldirektör. Vid den slutliga föredragningen har även följande personer deltagit: Helena Dyrssen, överdirektör, Suzanne Lindblom, avdelningschef, Jan-Erik Bäckman, enhetschef samt Katinka Hort, föredragande.



Ingemar Hansson



Katinka Hort

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning.....	4
2	Inledning.....	7
2.1	Uppdraget.....	7
2.2	Mervärdesskattesänkningen och dess bakgrund.....	7
2.3	Metod.....	10
2.4	Rapportens disposition	11
3	Restaurang- och cateringbranschen.....	12
4	Förväntade effekter på skatteundandragandet.....	13
4.1	Lägre skattenivå minskar fördelen av och/eller behovet av att undanhålla skatt....	13
4.2	Mer enhetlig skatt/minskade gränsdragningsproblem minskar risken för skattefel14	
5	Empiriska effektanalyser	15
5.1	Statistisk analys av lägre skattesats.....	15
5.2	Effekter av mer enhetlig momsstruktur i restaurangbranschen.....	26
5.3	Kvalitativa bedömningar av momssänkningens effekter	28
6	Andra relevanta reformer inom området.....	36
6.1	Krav på personalliggare.....	36
6.2	Krav på kassaregister	39
7	Sammanfattning och samlad bedömning.....	43
	Referenser	46
	Bilaga: Rapportering av särskild granskningsinsats 2012.....	47

1 Sammanfattning

I denna rapport redovisas analyser av effekterna av den sänkta restaurangmomsen på momsusk och annat skatteundrandragande som Skatteverket genomfört på uppdrag av regeringen. Enligt uppdraget skulle effekterna av två tidigare reformer, krav på personalliggare och kassaregister, beaktas i analysen. Vidare skulle relevanta branschfarenheter inhämtas.

I uppföljningen har olika former av statistisk analys använts. Vidare har olika typer av intervjuundersökningar genomförts, dels med företrädare för branschen som helhet, dels med enskilda företagare.¹ Samtal har också förts med verksamma inom Skatteverkets s.k. kontanthandelsinsats för att få en bild av momssänkningens effekter utifrån kontrollverksamhetens perspektiv. Slutligen har resultaten från tidigare genomförda effektutvärderingar av bestämmelserna om personalliggare och kassaregister utnyttjats.

Året före momssänkningen, 2011, uppgick den totala omsättningen inom restaurang- och cateringbranschen till 73 miljarder kronor. Två tredjedelar redovisades till 25 procent moms, knappt en tredjedel till 12 procent och 1 procent till den lägsta momssatsen, 6 procent. Momsintäkterna uppgick därmed till omkring 15 miljarder kronor. Efter sänkningen hade andelen som redovisades till 12 procent ökat till 75 procent. Vid oförändrad total omsättning skulle de totala momsintäkterna från branschen därmed uppgå till 11 miljarder kronor.

I analysen av momssänkningens effekter på skatteundrandragandet särskiljs två aspekter av reformen. Den ena är den lägre *nivå* på beskattningen som momssänkningen medför, den andra den ökade *graden av enhetlighet* i skattestrukturen.

Effekt av lägre nivå

En lägre nivå på beskattningen innebär att det blir mindre fördelaktigt att undanhålla skatt. För att undersöka betydelsen av denna aspekt genomfördes två olika typer av statistiska analyser.² I den ena undersöks om utvecklingen av den redovisade omsättningen tyder på att företagen redovisar en större del av sina intäkter efter reformen. I den andra är utgångspunkten att effekterna på redovisad omsättning av Skatteverkets kontrollbesök beror på skatteundrandragandets omfattning. Med den utgångspunkten undersöks om effekterna av kontrollbesöken har minskat efter reformen.

Resultaten ger inte något stöd för hypotesen att den lägre skattenivån skulle leda till ett minskat skatteundrandragande inom restaurangbranschen. Samtidigt framhålls att analyserna bara fångar sådana effekter som uppkommer på relativt kort sikt. I den mån benägenheten att undanhålla intäkter från beskattning påverkas först på längre sikt fångas det inte i dessa analyser. Det är också möjligt att momssänkningen påverkar skatteundrandragandet via andra, lite mer komplexa, mekanismer än att det för varje enskilt företag blir mindre lönsamt att undanhålla försäljning till beskattning. Framförallt kan man tänka sig att momssänkningens effekter på konkurrensförhållandena påverkar det totala

¹ Intervjuerna med enskilda företagare har genomförts av Markör Marknad och Kommunikation medan intervjun med företrädare för branschorganisationen Visita genomfördes av analysteamet.

² Dessa analyser har genomförts i samverkan mellan Skatteverket och en svensk-finsk forskargrupp bestående av professor Oskar Nordström Skans vid IFAU, Sverige samt specialforskare Tuomas Kosonen och forskare Jarkko Harju vid VATT, Finland.

skatteundandragandet. Den lägre momssatsen innebär att de mindre seriösa restaurangernas konkurrensfördel reduceras jämfört med mer seriösa företag. Mindre seriösa företag kan därför tänkas lämna branschen i högre grad. I den mån så sker bör det totala fusket i branschen minska även om förändringarna i fuskbeteende inom existerande restauranger är litet. Någon empirisk analys av om så skett har dock inte kunnat genomföras.

Effekt av mer enhetlig momsstruktur i restaurangbranschen

Med en mer enhetlig momsstruktur minskar utrymmet för såväl avsiktlig som oavsiktlig felredovisning. Före momssänkningen beskattades mat som serverades på plats med normalskattesatsen på 25 procent medan hämtmat beskattades som livsmedel, med 12 procent. Genom att redovisa delar av restaurangtjänsterna som hämtmat kunde företagen undgå lite drygt halva momsen.

Före reformen redovisade restaurang- och cateringföretagen 33 procent av sin omsättning eller 45 procent av den totala omsättningen av mat till 12 procents moms. Enligt företrädare för branschen framstår det som en orimligt hög andel, vilket tyder på att denna form av skattefusk förekom i betydande utsträckning. Även Skatteverkets anställda med kontrollerfarenhet från restaurangbranschen vittnar om att felaktig redovisning av moms var en vanligt förekommande form av skattefusk före reformen. I de telefonintervjuer som genomfördes med enskilda företag inom branschen ställdes därför en fråga om hämtmatens andel av företagets totala försäljning. Utifrån svaren uppskattades den faktiska andelen hämtmat till närmare 26 procent. Det innebär att omkring 7 procent av företagets omsättning redovisades till för låg moms. Även om underlaget bakom uppskattningen var relativt begränsat tyder den på att denna form av skatteundandragande uppgick till omkring 0,7 miljarder kronor före reformen. Med andra ord innebar reformen att skatteundandragandet minskade med samma belopp.

Företagens bedömningar av momssänkningens effekter på skatteundandragandet

Av intervjuundersökningarna framkommer att en majoritet av företagen, 59 procent, anser att momssänkningen har en viss effekt på skattefusket. Resultaten visar emellertid också att företagarna betraktar andra effekter av momssänkningen som mer betydande. Det handlar framförallt om effekterna på sysselsättning och priser. Effekterna på konkurrenssituationen och den administrativa bördan bedöms som relativt marginella.

De tre reformernas relativa betydelse för skatteundandragandet i restaurangbranschen

För att belysa effekterna av momssänkningen på skatteundandragandet i relation till två andra reformer som genomförts på senare tid, krav på personalliggare och kassaregister, utnyttjas två tidigare genomförda effektutvärderingar. Vidare har vi i intervjuundersökningarna försökt fånga företagens uppfattning om de tre reformernas betydelse för moms- och annat skattefusk.

I en utvärdering av kravet på personalliggare som redovisades 2009 bedömdes den långsiktiga effekten på redovisad lönesumma i restaurangbranschen till mellan 3 000 och 6 000 årsarbetskrafter. Utifrån vissa antaganden om genomsnittlig månadslön och aktuella skattesatser motsvarar det ett minskat skatteundandragande på mellan 0,4 och 0,7 miljarder kronor.

Effekterna av kravet på kassaregister utvärderades i en rapport som publicerats tidigare under året. Den visade på en omedelbar effekt på skatteundandragandet, månaderna efter det att företagen anmält kassaregister till Skatteverket, på totalt 15 miljarder kronor. Härav bedöms drygt 10 procent, drygt 1,6 miljarder kronor, ha uppkommit i restaurangbranschen. Effekten tycks dock klinga av något med tiden. Den bestående effekten bedömdes uppgå till åtminstone 3 miljarder kronor per år för kontantbranschen som helhet. Därmed kan effekten i restaurangbranschen uppskattas till åtminstone 0,3 miljarder kronor.

Effekten på skatteundandragandet i restaurangbranschen av en mer enhetlig momsstruktur är med andra ord av samma storleksordning och snarare något högre än effekterna av var och en av de två tidigare reformerna.

Intervjuundersökningarna som genomförts inom ramen för denna analys visar att företagarna i branschen bedömer att kravet på kassaregister haft störst effekt på moms- och skattefusk. Effekten av personalliggaren bedöms som något mindre men betraktas samtidigt som ett komplement till kassaregisterkravet, som ytterligare begränsar möjligheten till svartarbete. Givet resultaten av de kvantitativa analyserna är det intressant att notera att få företagare i de kvalitativa intervjuerna anser att momssänkningen är den reform som haft störst effekt. I enkätundersökningen är andelen som instämmer i att momssänkningen haft betydelse för att minska skattefusket betydligt lägre än den andel som anser att kraven på kassaregister och personalliggare har haft det.

Samtidigt bör framhållas att även om flera åtgärder vidtagits för att begränsa skatteundandragandet i branschen på senare tid så är problemet inte undanröjt utan kräver fortsatta insatser, inte minst i form av kontroll. Även om bara 10-15 procent av företagen instämmer i påståendet att svartarbete, oredovisad försäljning och felredovisad moms är vanligt förekommande idag bedömer en dryg fjärdedel av företagarna att omkring 10 procent av alla företag i branschen fuskar. Närmare en femtedel bedömer att det rör sig om ungefär 20 procent. Följaktligen finns det ett fortsatt behov av kontrollinsatser i branschen.

2 Inledning

2.1 Uppdraget

Den 3 november 2011 uppdrog regeringen åt Skatteverket att följa upp effekterna av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster med avseende på hur sänkningen motverkar mervärdesskattefusk och annat skatteundandragande inom restaurang- och cateringbranschen. I uppdraget ingår även att uppskatta hur storleken på det s.k. skattefelet påverkas av reformen samt att inhämta relevanta branschfarenheter. Som ett led i uppdragets genomförande ska Skatteverket särskilt granska restaurang- och cateringbranschen. Effekter av införandet av personalliggare och kassaregister ska beaktas i analysen. Rapporten har tagits fram av Katinka Hort, analytiker på analysenheten vid Skatteverket och Birgitta Bader, controller från västra regionen.

2.2 Mervärdesskattesänkningen och dess bakgrund

Under de senaste två decennierna har en rad olika åtgärder genomförts för att komma till rätta med problem med skatteundandragande och illojal konkurrens inom bl.a. restaurangbranschen. Många av åtgärderna aktualiserades av Branschsaneringsutredningen³. Utredningen hade i uppdrag att genomföra en kartläggning av vilka branscher som är utsatta för ekonomisk brottslighet och föreslå olika metoder för att komma till rätta med detta. Restaurangbranschen var en av de branscher som uppmärksammades i utredningen. Enligt utredningen var denna bransch särskilt utsatt för ekonomisk brottslighet, framförallt i form av skatteundandragande. Med hänvisning till en kartlägningspromemoria från dåvarande Riksskatteverket konstaterade utredningen att

”formerna för skatteundandragande följer en ganska vanlig modell. Konceptet är att oredovisade försäljningsintäkter används för utbetalning av svart lön till personalen och förtäckt lön eller utdelning till ägarna.... I de fall oredovisade intäkter förekommer har dessa ofta visat sig uppgå till 10-20 procent av omsättningen.”⁴

Problemen med svarta försäljningsintäkter och svarta löner bedömdes med andra ord vara två sidor av samma mynt. Genom kraven på personalliggare och certifierade kassaregister, som började tillämpas 2007 respektive 2010, har nu två verktyg införts för att effektivare kunna hantera båda sidorna.

I budgetpropositionen 2011/12:1 föreslog regeringen att moms på restaurang- och cateringtjänster skulle sänkas från den dåvarande nivån på 25 procent till 12 procent. Åtgärden var en av de som föreslogs för att stimulera en varaktigt högre tillväxt, sysselsättning och förstärkt konkurrenskraft.⁵ Förslaget om sänkt moms föregicks av utredningen om Sänkt moms på vissa tjänster. I delbetänkandet Sänkt restaurang- och cateringmoms (SOU 2011:24) lämnade utredningen ett förslag om sänkt moms på restaurang- och cateringtjänster.⁶ De skäl som anges för förslaget är i stort sett desamma i utredningen som i budgetpropositionen och handlar framförallt om sysselsättning och

³ SOU 1997:111

⁴ SOU 1997:111 S. 125

⁵ Prop. 2011/12:1 s. 29

⁶ SOU 2011:24

regelförenkling. Varken i propositionen eller i utredningen nämns något om förväntade effekter på skatteundandragande.

Regeringens uppfattning är att förslaget kommer att förenkla reglerna och uppnå positiva samhällsekonomiska effekter, framförallt i form av ökad varaktig sysselsättning⁷. I Finansplanen framhålls att det främsta syftet med reformen är att skapa jobb för inte minst unga och att stimulera till företagande. Bedömningen är att sänkningen ska leda till ökad efterfrågan på arbetskraft, framförallt för ungdomar och andra grupper med hög arbetslöshet och svag förankring på arbetsmarknaden. Arbete inom restaurangnäringen utgör för många den första kontakten med arbetsmarknaden.⁸

I andra delar av propositionen framhåller regeringen även regelförenkling som ett tungt vägande skäl för förslaget.⁹ Eftersom mervärdesskattesatsen för livsmedel och hotelltjänster redan är 12 procent framhåller regeringen att ett stort antal företag kommer slippa dra gränsen mellan å ena sidan restaurang- och cateringtjänster och å andra sidan livsmedel. Dessutom försvinner behovet att särskilja måltider som ingår i rumspriset vid en hotellvistelse från rumsuthyrningen. Som ett resultat bedömer regeringen att det blir enklare att hantera moms och att företagens administrativa kostnader minskar. Dessutom försvinner den nuvarande snedvridningen av konkurrensen mellan företag som säljer restaurang och cateringtjänster och företag som säljer livsmedel. Sänkningen anses därmed även bidra till ökad samhällsekonomisk effektivitet.

Den varaktiga sysselsättningen i ekonomin beräknades öka med knappt 6 000 helårsarbetskrafter. Av dessa beräknades knappt 3 500 nyanställda personer (helårsarbetskrafter) komma från strukturell arbetslöshet. Beräkningen av effekten på sysselsättningen baserades på ett flertal antaganden. Utifrån dessa och utifrån de förutsättningar som rådde på den svenska arbetsmarknaden och inom restaurangbranschen ansåg såväl utredningen som regeringen att reducerad mervärdesskattesats kan förväntas öka den varaktiga sysselsättningen, samtidigt som effektiviteten på arbetsmarknaden och i samhället i stort kan förväntas öka. Utredningen betonar dock osäkerheten i beräkningarna.

Företagens samlade administrativa kostnader för att hantera olika mervärdesskattesatser i restaurangbranschen beräknades före reformen uppgå till 0,4 miljarder kronor.¹⁰ Genom reformen förväntades den minska med omkring 50 procent, dvs. 0,2 miljarder kronor årligen.¹¹ Det motsvarade en sänkning av de totala administrativa kostnader som mervärdesskattelagen ger upphov till med omkring 9 procent.

Den offentlig-finansiella effekten av momssänkningen på restaurang- och cateringtjänster beräknades uppgå till -5,40 miljarder kronor 2012, brutto. Den varaktiga nettoeffekten

⁷ Prop. 2011/12:1 s. 66

⁸ Prop. 2011/12:1 s. 67

⁹ Prop. 2011/12:1 avsnitt 6.11.6

¹⁰ Prop. 2011/12:1. Beräkningen bygger på uppgifter ur den s.k. Malindatabasen som baseras på Tillväxtverkets mätningar enligt Standardkostnadsmodellen.

¹¹ Enligt den analys av momssänkningens effekter på företagande och regelförenkling som genomförs av Tillväxtanalys (Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser) på uppdrag av regeringen överskattades denna effekt kraftigt i förarbetena. Se Tillväxtanalys (2014)

beräknades uppgå till -4,60 miljarder kronor.¹² Positiva sysselsättningseffekter och minskade utbetalningar i socialförsäkringssystemen förväntas motverka det initiala skattebortfallet men har inte beräknats.

Även myndigheters administrativa kostnader beräknas minska om livsmedel, hotell- och restaurangtjänster beskattas med samma mervärdesskattesats. Det finns dock ingen modell för att uppskatta den minskade kostnaden men effekten bedöms vara störst för Skatteverket.

I propositionen nämns dock inte några väntade effekter på mervärdesskattefusk eller annat skatteundandragande. Inte heller i den föregående utredningen behandlas frågan om eventuella effekter på skatteundandragandet av en momssänkning. I en av de expertstudier som utredningen presenterar berörs dock förekomsten av skattefusk och svartarbete i branschen som en av flera omständigheter som påverkar argumenten för och emot införandet av en skatteförmån. Studiens tyngdpunkt ligger på sysselsättningseffekterna av en momssänkning men tar även upp andra aspekter.¹³ Bland de omständigheter av betydelse för sysselsättningseffekterna som lyfts fram i studien nämns förutom gränshandel, ofullständig konkurrens, hur mycket tid som läggs på att utföra tjänsten i hemmet och starka fackföreningar även förekomsten av skattefusk/svartarbete.

Enligt Christiansen kan reducerad moms på restaurang- och cateringtjänster förväntas ge vissa positiva effekter på sysselsättning och samhällsekonomisk effektivitet till följd av den höga andelen lågutbildad arbetskraft inom branschen. Den relativt höga lönekostnaden menar Christiansen begränsar lågutbildad arbetskrafts fulla sysselsättning i Sverige. Men den relativt låga priselasticiteten på restaurangtjänster innebär att man inte kan förvänta sig en särskilt stor efterfrågeeffekt. Han menar därför att effekterna sannolikt är små och framhåller också att förekomsten av skattefusk/svartarbete i branschen redan innebär att den i praktiken beskattas lägre än andra. Detta menar han försvagar argumenten för en momssänkning i syfte att skapa ökad sysselsättning. Samtidigt påpekar han att det kan finnas andra skäl för en skattelättnad. De möjligheter till skatteundandragande som uppkommer med olika skattesatser inom en och samma verksamhet innebär att de som är beredda att nyttja dem får en konkurrensfördel. Med samma skattesats på restaurangtjänster som på livsmedel och hotell skulle förutsättningarna för konkurrens på lika villkor förbättras. De administrativa och juridiska konsekvenserna av en oenhetlig moms är dock, enligt Christiansen, det som starkast talar för en lägre moms på restaurangtjänster.

Christiansen diskuterar även huruvida en momssänkning kan förväntas leda till minskat skatteundandragande. Han framhåller att det inte är självklart att en skatteförmån leder till minskat skatteundandragande när den införs i en sektor där skatteundandragandet av olika strukturella skäl är mer vanligt förekommande. Om förmånen medför att sektorn växer motverkar det en eventuell effekt av att en lägre skattenivå gör det mindre lönsamt att undanhålla skatt. Därmed kan den sammantagna effekten likaväl bli att skatteundandragandet ökar totalt sett, enligt Christiansen. Han pekar också på att inkomstskatten har en betydligt större betydelse för fördelen av svartarbete än momsen. En

¹² I uppskattningen tycks man ha överskattat den del av restaurangernas försäljning inom 25-procentsområdet som var restaurang- och cateringtjänster skulle omfattas av sänkningen. Utifrån den information som nu finns tillgänglig kan bruttoeffekten 2012 beräknas till 4,4 miljarder kronor och den varaktiga nettoeffekten till 3,7 miljarder.

¹³ Studien är utförd av professor Vidar Christiansen vid Oslo universitet och ingår som en bilaga till SOU 2011:24.

momssänkning på hushållsnära tjänster, som exempelvis restaurangtjänster, kan därför främst förväntas leda till minskade egenaktiviteter (matlagning i hemmet) till förmån för inköp av tjänster som erbjuds på marknaden snarare än en övergång från svart till vitt arbete på marknadsproduktionen.

Gällande regelverk

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU.¹⁴ De harmoniserade reglerna innebär att det utöver den normala skattesatsen får finnas en eller två reducerade skattesatser.¹⁵

Enligt gällande regler är normalskattesatsen i Sverige 25 procent och två reducerade skattesatser på 12 respektive 6 procent tillämpas.¹⁶

Den 1 juni 2009 infördes möjligheten att tillämpa reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster, direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009. Medlemsstaterna kan själva med stöd i direktivet välja om man vill tillämpa reducerad skattesats på någon av de varor och tjänster som finns uppräknade i bilaga III till direktivet.

Reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster tillämpades per den 1 januari 2011 av Belgien, Grekland, Holland, Österrike, Polen, Portugal, Slovenien och Finland. Reducerad skattesats på dessa tjänster infördes av Belgien, Frankrike och Finland efter det att möjligheten infördes den 1 juni 2009. Övriga uppräknade medlemsstater tillämpade detta redan innan.

Begreppet restaurang- och cateringtjänster definieras som att ”för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade”¹⁷. Leveransen av mat eller dryck är endast en del i helheten i vilken tjänsteaspekten ska dominera.¹⁸ Om tjänsterna tillhandahålls i näringsidkarens lokaler är det restaurangtjänster och om de tillhandahålls i kundens (annans) lokaler är det i stället cateringtjänster. Den svenska definitionen i ML av dessa tjänster, som sedan den 1 januari 2012 ska beskattas med den reducerade skattesatsen 12 procent, följer i allt väsentligt direktivet.

2.3 Metod

Det uppdrag som redovisas i denna rapport syftar till att undersöka i vilken utsträckning den sänkta mervärdesskatten påverkat omfattningen av mervärdesskattefusk och annat skatteundandragande inom restaurang- och cateringbranschen. I analysen ska betydelsen av kraven på personalliggare och kassaregister beaktas. Analysen har därför inriktats dels på att utröna den kvantitativa betydelsen av mervärdesskattesänkningen på skatteundandragandet inom framförallt mervärdesskatten, dels på att jämföra denna med de effekter på

¹⁴ Grunden för detta finns i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt direktiv för mervärdesskatt.

¹⁵ Normalskattesatsen får enligt gällande regler inte vara lägre än 15 procent och de reducerade skattesatserna inte lägre än 5 procent. De reducerade skattesatserna får bara tillämpas på varor och tjänster som anges i bilaga III till momsdirektivet.

¹⁶ De svenska bestämmelserna om skattesatser finns i 7 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

¹⁷ Artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr282/2011 av den 15 mars, samt 55 och 57 artiklarna i mervärdesskattedirektivet där omsättningsland regleras.

¹⁸ Prop. 2011/12:1 sid 264

skatteundandragandet som identifierats i andra sammanhang av kraven på personalliggare respektive kassaregister.

För att få fram underlag för en bedömning av effekten på skatteundandragandet av mervärdesskattesänkningen har olika metoder använts, såväl kvantitativa som kvalitativa. För det första har en ekonometrisk analys genomförts i samverkan mellan Skatteverket och en svensk-finsk forskargrupp.¹⁹ Analysen baseras huvudsakligen på oidentifierade data från Skatteverkets och den finska skatteförvaltningens register. Syftet med analysen är att undersöka på vilket sätt den lägre moms nivån påverkat skatteundandragandet.

För det andra har vi använt oss av Skatteverkets statistikdatabaser och vissa uppgifter från branschen för att beräkna omfattningen av det skatteundandragande som före reformen uppstod genom att försäljning av restaurangtjänster redovisades som hämtmat med reducerad moms.

I syfte att fånga företagens bedömning av såväl momssänkningens effekter på skatteundandragandet som den relativa betydelsen av de tre åtgärderna har olika typer av intervjuundersökningar genomförts. Till att börja med intervjuades en representant för branschorganisationen Visita av analysteamet. Därefter fick Markör Marknad och Kommunikation i uppdrag att genomföra djupintervjuer med 15 företag inom restaurang- och cateringbranschen. Djupintervjuerna följdes slutligen upp med en kvantitativ enkätundersökning genomförd med hjälp av telefonintervjuer med närmare 400 restaurang- och cateringföretag.

Samtal har också förts med verksamma inom Skatteverkets s.k. kontanthandelsinsats för att få en bild av momssänkningens effekter utifrån kontrollverksamhetens perspektiv. Samtalen har genomförts av analysteamet.

Som ett led i uppdragets genomförande har även ingått att särskilt granska restaurang- och cateringbranschen. Eftersom uppdraget lämnades till Skatteverket knappt två månader innan mervärdesskatteändringen trädde i kraft var det inte möjligt att utforma den särskilda granskningsinsatsen som en fältstudie i syfte att på ett systematiskt sätt kunna jämföra förhållandena före och efter reformen. Istället har Skatteverket valt att lägga extra fokus på restaurang- och cateringbranschen i kontrollverksamheten 2012. Kontrollverksamhetens perspektiv på mervärdesskattesänkningens effekter på skatteundandragandet har sedan inhämtats dels genom en särskild rapport från de nationellt ansvariga för kontanthandelsinsatsen, dels genom underlag inhämtade från ansvariga för samordningen av insatsen i varje region.

2.4 Rapportens disposition

Redovisningen av uppföljningen inleds, i avsnitt 3, med en kort beskrivning av branschen som den såg ut när reformen trädde i kraft, 1 januari 2011. Därefter, i avsnitt 4, diskuteras förväntade effekter på skattefelet utifrån olika teoretiska resonemang om skattenivåns och skattestrukturens betydelse för skatteundandragandet. I avsnitt 5 redovisas de analyser som gjorts inom ramen för detta uppdrag avseende momssänkningens effekter på

¹⁹ Forskargruppen består av professor Oskar Nordström Skans vid IFAU, Sverige samt specialforskare Tuomas Kosonen och forskare Jarkko Harju vid VATT, Finland.

skatteundandragandet. I avsnitt 6 refereras de utvärderingar som gjorts av effekterna på skatteundandragandet av kraven på personalliggare och kassaregister. De samlade slutsatserna av uppföljningen redovisas i avsnitt 7. Som en bilaga till denna rapport bifogas en redogörelse för den särskilda granskningsinsats som ingick som en del i regeringsuppdraget.

3 Restaurang- och cateringbranschen

Det totala antalet företag i restaurang- och cateringbranschen uppgick 2011 till närmare 24 000, varav 1700 cateringföretag. Antalet anställda uppgick samtidigt till närmare 75 000. Därutöver fanns 1800 hotellföretag med restaurangverksamhet.²⁰

Omsättningen bland restaurang- och cateringföretagen uppgick samma år till drygt 73 miljarder kronor.²¹ Lunch- och kvällsrestauranger svarade för närmare hälften av omsättningen medan snabbmatsrestauranger liksom nöjesrestauranger inkl. pubar och barer svarade för omkring 15 procent vardera. Trafiknära restauranger svarade för knappt 10 procent av marknaden, caféer och konditorier för sex procent och personalrestauranger för sju procent av omsättningen.²²

Branschen domineras av små företag. 98 procent av alla restaurang- och cateringföretag hade mindre än 20 anställda. I dessa företag återfanns 67 procent av alla anställda i branschen och 68 procent av nettoomsättningen. Ytterligare 13 procent av de anställda jobbade i företag med mellan 20 och 49 anställda.²³

Den samlade momspliktiga omsättningen i restaurangföretagen uppgick, före momssänkningen (2011), till 73 miljarder kronor. Momsintäkterna uppgick till närmare 15 miljarder kronor. 66 procent av den redovisade momspliktiga omsättningen (exkl. moms) redovisades som försäljning med normal momssats (25 procent), omkring 33 procent redovisades som försäljning med en reducerad momssats på 12 procent och 1-2 procent med den lägsta skattesatsen, 6 procent. Första året med sänkt moms på restaurang- och cateringtjänster (2012) uppgick den totala momspliktiga omsättningen till 80 miljarder kronor. 24 procent redovisades till 25 procent, 75 procent till 12 procent och 1 procent till 6 procent.²⁴ Huvuddelen av den kvarvarande försäljningen, närmare 70 procent, inom 25-procentsområdet utgörs av alkoholserving.²⁵

²⁰ Företagens ekonomi 2011, Statistiska Centralbyrån

²¹ Företagens ekonomi 2011, Statistiska Centralbyrån

²² Restaurangindex december 2011, Statistiska Centralbyrån

²³ Företagens ekonomi 2011, Statistiska Centralbyrån

²⁴ Skatteverkets statistikdatabaser

²⁵ Omsättningen inom 25-procentsområdet uppgick 2012 till omkring 19 miljarder medan alkoholförsäljningen i restauranger med serveringstillstånd uppgick till drygt 15 miljarder kronor 2010, enligt Folkhälsoinstitutet. Omräknat till omsättning och med ett antagande om att försäljningen 2011-2012 ökat i samma takt som under perioden 2007-2010 kan omsättningen av alkoholservingstjänster uppskattas till omkring 16 miljarder 2010.

4 Förväntade effekter på skatteundandragandet

Frågan om vad som bestämmer skatteundandragandets omfattning i stort är komplex. Det handlar både om sådant som sociala normer, förtroende och tillit till samhällets institutioner i stort och om hur skattesystemet ser ut, hur skatteadministrationen fungerar och hur kontrollverksamheten utformas. I detta sammanhang är dock frågan begränsad till att handla om effekter på skatteundandragandet inom restaurang- och cateringbranschen av en lägre skattesats på restaurang- och cateringtjänster. Utifrån det perspektivet är det framförallt två aspekter av momssänkningen som kan förväntas påverka omfattningen av mervärdesskattefusk och annat skatteundandragande. Den ena är att förändringen innebär att nivån på skatteuttaget sänks, den andra att graden av enhetlighet i skattestrukturen påverkas.

4.1 Lägre skattenivå minskar fördelen av och/eller behovet av att undanhålla skatt.

Ju lägre skatten är desto mindre är fördelen av att undanhålla skatt. Utifrån det enkla sambandet kan en skattesänkning förväntas leda till minskat skatteundandragande. Slutsatsen förutsätter dock att inga andra förändringar som påverkar benägenheten att undanhålla skatt inträffar samtidigt, dvs. att risken för och konsekvensen vid upptäckt är densamma och att övriga förhållandena i samhället av betydelse för benägenheten att undanhålla skatt inte påverkas av skattesänkningen. Om dessa förutsättningar inte råder är svaret generellt sett inte lika givet.

Att risken för upptäckt inte påverkas i samband med en skattesänkning är i allmänhet rimligt att anta. Det gäller dock inte andra förhållanden av betydelse för skatteundandragandet. På ett eller annat sätt måste skattesänkningen finansieras. Beroende på hur detta sker kan den s.k. partiella effekten av skattesänkningen på skatteundandragandet motverkas. Exempelvis, om momssänkningen finansieras genom en höjning av en annan skatt där benägenheten att fuskas är högre (men som har andra fördelar jämfört med momsens som gör växlingen motiverad) behöver den samlade effekten av reformen på skatteundandragandet inte vara fördelaktig. På samma sätt är effekten på skatteundandragandet oklar i det fall en skattesänkning finansieras genom neddragningar av offentliga verksamheter som påverkar den allmänna motivationen i samhället att betala skatt och göra rätt för sig. Det är med andra ord bara om vi bortser från dessa aspekter som vi entydigt kan förvänta oss att en lägre skattesats leder till minskat skatteundandragande. När helheten beaktas blir det ytterst en empirisk fråga hur effekten ser ut.

En annan faktor som kan påverka skatteundandragandets omfattning som bl.a. framhålls i Branschsaneringsutredningens betänkande handlar om lönsamheten i branschen. Enligt dåvarande Sveriges Hotell och Restaurangföretagares (SHRs) uppfattning är orsaken till att många företag inom restaurangbranschen inte redovisar all försäljning och vad som utbetalas i lön att lönsamheten i branschen är dålig. Ett liknande resonemang redovisas från dåvarande Svenska Restauratörförbundet som samtidigt framhåller att den dåliga lönsamheten beror på att det råder överetablering i branschen. Mindre nogräknade företagare använder därför svarta pengar som konkurrensmedel. I den mån den sänkta restaurangmomsen leder till förbättrad lönsamhet i branschen skulle det, i enlighet med detta resonemang, leda till minskat skatteundandragande. Samtidigt kan förbättrad lönsamhet i

branschen förväntas locka till fler etableringar. Därmed är det möjligt att just denna effekt i huvudsak är temporär. I och med att konkurrensen skärps på nytt pressas lönsamheten och den initiala effekten på skatteundandragandet kopplad till konkurrenssituationen går tillbaka. I den intervju som gjorts inom ramen för denna studie med företrädare för Visita framkommer ett liknande resonemang.

”Det blir ingen bestående effekt/på skattefusket/ om priserna ligger konstant när momsen sänks. Då blir marginalen större för näringsidkaren som kan vara ett incitament till att redovisa mer rätt. Men om nya företag kommer in på marknaden pressas priser ner och lönsamheten sjunker. Sänkt moms ger fullt genomslag på priset såsmåningom. Då uppstår samma behov av att fuska som före momssänkningen för att bibehålla lönsamhet.Nivån på momsen spelar ingen större roll för fusket.”

4.2 Mer enhetlig skatt/minskade gränsdragningsproblem minskar risken för skattefel

Förekomsten av olika momsskattesatser på olika typer av varor och tjänster medför många gånger gränsdragningsproblem och öppnar även upp för avsiktliga eller oavsiktliga fel i momsredovisning. Detta gäller i synnerhet då försäljningen i ett och samma företag består av varor och tjänster med olika skattesats. Mot den bakgrunden ställde sig Skatteverket i sitt remissvar positivt till utredningsförslaget om sänkt restaurangmoms, förutsatt att det inte var möjligt att istället ha en helt enhetlig mervärdesskattesats. Före sänkningen av momsen på restaurang- och cateringtjänster beskattades restaurang- och cateringtjänster, dvs. leverans av mat och dryck med tillhörande stödtjänster, med normalskattesatsen 25 procent medan hämtmat jämfördes med livsmedel och beskattades med 12 procent. Samma skattesats på restaurang- och cateringtjänster, livsmedel och hotelltjänster innebar, enligt Skatteverket, att flera av de gränsdragnings- och kontrollproblem som fanns före reformen skulle försvinna.²⁶

I princip innebar förslaget bara att gränserna flyttades. Men Skatteverket konstaterade att de nya gränsdragningar som skulle uppstå inte skulle ge upphov till nya problem i samma omfattning.²⁷ Efter sänkningen går gränsdragningen mellan 12- respektive 25-procentsområdet inom de berörda branscherna framförallt mellan restaurang, catering- och hotelltjänster å ena sidan och servering av alkohol å den andra. Benägenheten att avsiktligt felredovisa försäljning av alkohol bedöms vara betydligt lägre än den tidigare risken för felredovisning av andra restaurang- och cateringtjänster. Det framkommer inte bara i Skatteverkets remissvar utan även i intervjuer med verksamma inom kontrollverksamheten. Den främsta anledning till detta är att konsekvenserna för näringsidkaren av att inte följa regelverken när det gäller servering av alkohol är betydligt större eftersom det även riskerar att påverka serveringstillståndet. Sänkningen av momsen på restaurang- och cateringtjänster kan därför sägas ha inneburit att graden av enhetlighet inom mervärdesskattesystemet ökade.

²⁶ Remissvar på ”Sänkt restaurang- och cateringmoms. Delbetänkande av utredningen om sänkt moms på vissa tjänster (SOU 2011:24)”, dnr 131 218580-11/112

²⁷ Remissvar på ”Sänkt restaurang- och cateringmoms. Delbetänkande av utredningen om sänkt moms på vissa tjänster (SOU 2011:24)”, dnr 131 218580-11/112

Därmed kan vi konstatera att en av de förväntade effekterna av den sänkta mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster är att det skatteundandragande som förekom före reformen, i form av att försäljning av restaurang- och cateringtjänster redovisades som försäljning av hämtmat/livsmedel, helt försvunnit.

5 Empiriska effektanalyser

I detta avsnitt redovisas resultaten av de analyser som gjorts för att bedöma momssänkningens effekter på skatteundandragandet. Två olika ansatser har använts för att bedöma effekterna av de två olika aspekter av momssänkningen som beskrivits i avsnitt 4, dvs. den lägre skattenivån och den mer enhetliga skattestrukturen.

5.1 Statistisk analys av lägre skattesats

Som vi konstaterat i avsnitt 4 innebär en lägre skattesats att fördelen av att undanhålla skatt minskar, samtidigt som risken för och konsekvenserna vid upptäckt är oförändrad. Förutsatt att andra förhållanden som påverkar benägenheten att betala skatt inte påverkas samtidigt kan man därför förvänta sig ett minskat skatteundandragande till följd av momssänkningen. Kunskapen om i vilken grad skatteundandragandet påverkas av beskattningens nivå är dock begränsad.

För att undersöka denna effekt av momssänkningen närmare har vi inom ramen för ett svensk-finskt forskningssamverkansprojekt analyserat data från ett stort antal svenska och finska restaurangföretag.²⁸ Datamaterialet består huvudsakligen av data från Skatteverkets och den finska skatteförvaltningens register. Uppgifterna avser inbetald moms, avdragen moms samt lönesummor. Det svenska datamaterialet innehåller även uppgifter om genomförda kontrollbesök avseende kassaregister. De svenska uppgifterna avser aktiva restaurang- och cateringföretag i Sverige mellan januari 2008 och maj 2013.²⁹ De finska täcker motsvarande företag i Finland från januari 2008 fram till och med december 2012. Utöver detta ingår prisuppgifter insamlade inom ramen för projektet från ett urval företag i de två länderna.

Utifrån dessa data genomförs två olika typer av analyser. Den ena undersöker om den redovisade omsättningen³⁰ påverkas av reformen, den andra om effekterna av Skatteverkets kontroller påverkas av reformen.

1. Analys av utvecklingen av deklarerad försäljning

Den grundläggande idén bakom den första delanalysen utgår från att ett minskat skatteundandragande omedelbart efter reformen kan förväntas visa sig i form av en ökning av den redovisade omsättningen (dvs. försäljningen exklusive moms) utöver den som

²⁸ Analyserna har redovisats i en särskild rapport till Skatteverket Harju, J; Kosonen, T; Nordström Skans, O: "Empiriska analyser av restaurangmomsens påverkan på momsusk inom restaurangnäringen" Dnr1 31 758128-13/113

²⁹ Analysen omfattar endast företag med huvudsaklig SNI-kod 56 100som redovisade mer än 50 procent av den momspliktiga omsättningen 2012 som restaurangtjänster (d.v.s. till 12 procent moms) och hade en positiv momspliktig omsättning varje kvartal året före och efter reformen. Därtill uteslöts företag där omsättningen varierade med mer än 500 procent mellan redovisningsperioderna, d.v.s. företag med mycket liten och tillfällig verksamhet. För närmare detaljer, se Appendix A i Harju m.fl.

³⁰ Omsättning räknas fram baserat på den redovisade skatten för respektive skattesats, 25, 12 respektive 6 procent.

motsvaras av förändringen i produktionen, konsumentpriserna och momssänkningen. Exempelvis, i en situation där data tyder på att produktionsnivån, och därmed den faktiska försäljningen, är oförändrad samtidigt som konsumentpriserna ligger stilla bör företagets redovisade omsättning bara öka i proportion till momssänkningen om skatteundandragandet är oförändrat. I den situationen är ju försäljning inklusive moms oförändrad samtidigt som den moms som ska betalas in har minskat. Vid ett minskat skatteundandragande bör den redovisade omsättningen öka med mer än momssänkningen.

I den fortsatta framställningen används *omsättning* för att beteckna försäljning exklusive moms. I de fall moms ingår framgår detta i texten.

Om momssänkningen berörde all försäljning inom restaurangbranschen skulle den redovisade omsättningen förväntas öka med närmare 12 procent vid oförändrade konsumentpriser, försäljningsvolym och skatteundandragande. Som framgått tidigare uppgick dock den del av omsättningen som berördes av momssänkningen bara till omkring 40 procent av restaurang- och cateringföretagens totala omsättning. Drygt 30 procent av omsättningen 2011 redovisades redan till 12 procent (som hämtmat) och ytterligare knappt 30 procent var omsättning inom 25-procentsområdet som inte berördes av sänkningen (främst servering av alkohol och försäljning av andra tjänster). Det innebär att den redovisade omsättningen bara förväntas öka med omkring 5 procent ($0,4 \cdot 0,12$) förutsatt att inget annat förändras samtidigt. Om företagets redovisade omsättning visar sig öka med mer än 5 procent samtidigt som konsumentpriser och försäljningsvolym är oförändrade kan detta ses som ett tecken på minskat skatteundandragande.

I den mån hela eller delar av momssänkningen förs vidare till konsumenterna i form av sänkta priser blir analysen lite mer komplicerad. I det fallet behöver man först ta hänsyn till prissänkningens effekter på den redovisade omsättningen, dels direkt genom att lägre priser ger lägre försäljningsintäkter vid oförändrad försäljningsvolym, dels indirekt genom att lägre priser kan förväntas resultera i ökad efterfrågan och försäljningsvolym. Den grundläggande idén i analysen är dock densamma. I den mån den redovisade omsättningen förändras utöver vad som är att vänta till följd av ändrade priser och sålda volymer kan detta ses som ett tecken på minskat skatteundandragande.

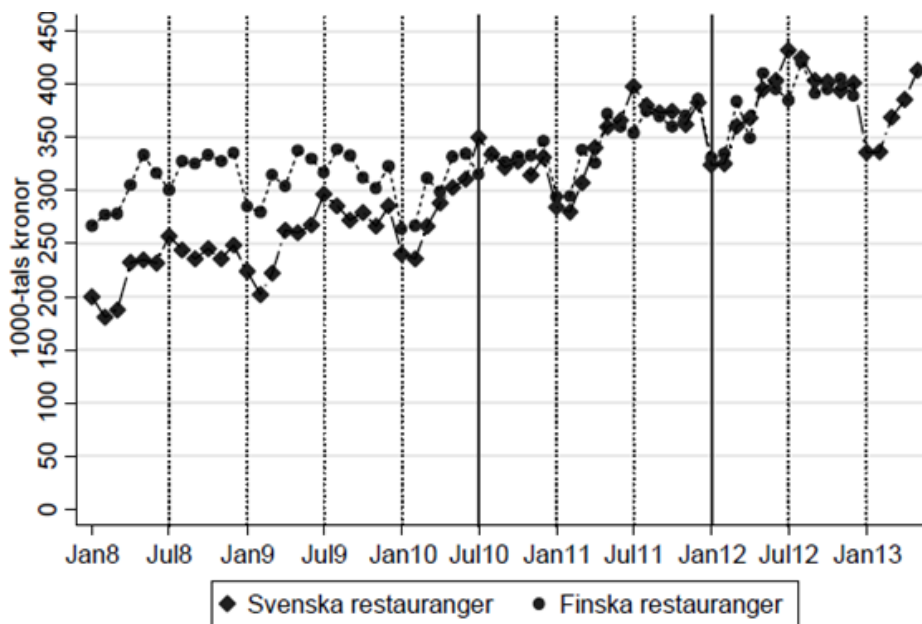
I analysen måste hänsyn också tas till att utvecklingen av produktionsnivå, priser och försäljning samtidigt påverkas av andra förhållanden som konjunkturförändringar och den allmänna tillväxttenden. För att hantera detta används utvecklingen i Finland som en ”kontrollgrupp”. Med andra ord inriktas analysen på att studera *skillnaderna* i utvecklingen mellan Sverige och Finland. Utgångspunkten för denna ansats är att i frånvaro av strukturella förändringar som bara berör det ena landet kan restaurangbranschen i de båda länderna förväntas följa samma utveckling. Vid en strukturell reform som bara berör Sverige kan då utvecklingen i Finland antas motsvara den utveckling man *skulle* ha sett i Sverige om reformen inte hade genomförts. Den grundläggande empiriska strategin består därför i att jämföra *skillnaden i utvecklingen*³¹ av omsättningen mellan Sverige och Finland i samband med momssänkningen.

³¹ Analysen baseras med andra ord på en s.k. difference- in -difference ansats.

Mot denna bakgrund börjar vi med att lägga fast förutsättningarna för analysen genom att titta närmare på försäljningsvärdets utveckling i branschen i de båda länderna och på utvecklingen av konsumentpriserna.

Som framgår av Figur 1 nedan följer utvecklingen av försäljning (inklusive moms) i den svenska restaurangbranschen utvecklingen i den finska motsvarigheten mycket nära. Det gäller framförallt perioden närmast före den svenska momssänkningen. Under den första delen av perioden, 2008-2010, växer omsättningen något snabbare i Sverige än i Finland, till stor del beroende på den globala finanskrisen som drabbade den finska ekonomin hårdare. Viktigt att notera är också att man även i Finland har sänkt restaurangmomsen. Sänkningen genomfördes 1,5 år före den svenska, i juli 2010. Under perioden efter denna sänkning, dvs. perioden närmast före den svenska sänkningen följer dock utvecklingen i Sverige och Finland varandra mycket nära. Därmed är det rimligt att använda utvecklingen i Finland för att beskriva hur utvecklingen i Sverige hade sett ut om moms inte hade förändrats.

Figur 1 Försäljning inklusive moms i Sverige och Finland

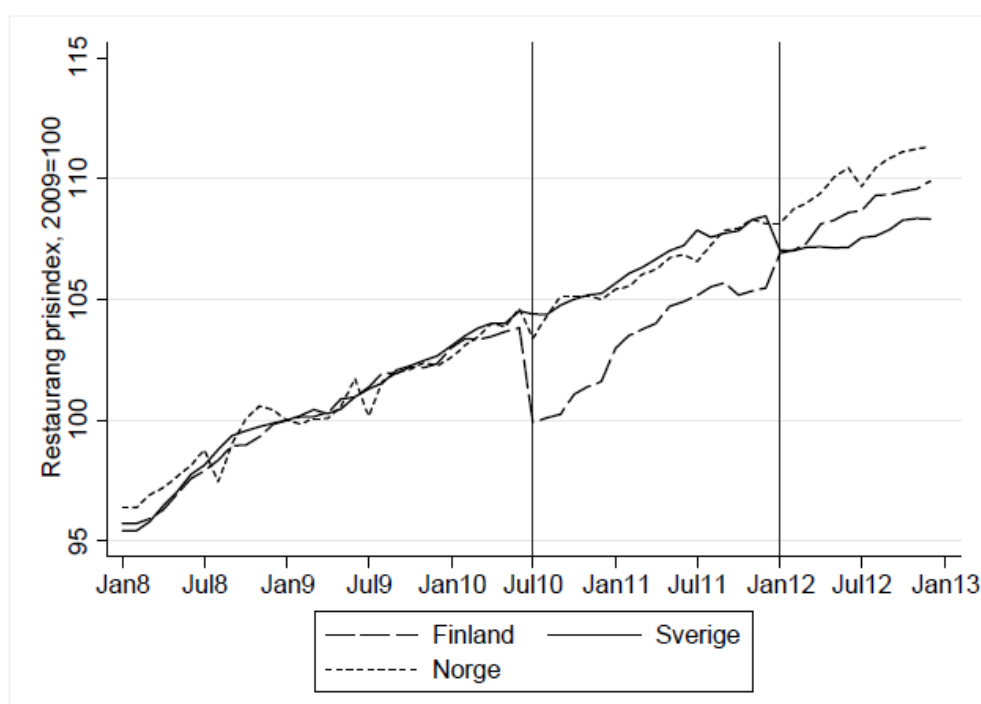


Källa: Harju m.fl.

Den förväntade omsättningsutvecklingen efter momssänkningen är, som beskrivits ovan, beroende av hur den påverkar företagens prissättning. Inledningsvis jämförs därför även prisutvecklingen i de båda länderna. Figur 2 nedan jämför utvecklingen av restaurangpriser så som de mäts i respektive lands konsumentprisindex (KPI). I figuren visas även prisutvecklingen i den norska restaurangnäringen. Till att börja med kan vi konstatera att även när det gäller priserna följer utvecklingen i Finland och Sverige (och även Norge) varandra relativt väl över tiden, med undantag för de perioder som följer direkt efter momssänkningarna i de båda länderna. Det stärker ansatsen att använda Finland som ”kontrollgrupp”.

Av Figur 2 framgår emellertid också att priserna i Sverige föll relativt lite direkt efter momssänkningen, betydligt mindre än vid den finska momssänkningen i mitten av 2010. Mellan december och januari föll KPI för branschen i Sverige med knappt 2 procent och mellan december och april med 1,7 procent. I en rapport från Konjunkturinstitutet³² görs en mer grundlig analys av de kortsiktiga effekterna av momssänkningen på prisutvecklingen i restaurangbranschen. Där redovisas bl.a. utvecklingen av priserna på olika typer av restaurangtjänster. Resultaten visar att 60 procent av priserna var oförändrade mellan december 2011 och april 2012, 30 procent sänktes och 8 procent höjdes.³³

Figur 2 KPI-prisindex för restauranger i Sverige, Finland och Norge.



Källa: Statistiska centralbyråerna i Sverige, Finland och Norge

De prisdata som samlats in inom ramen för det finsk-svenska forskningsprojektet överensstämmer ganska väl med denna bild. Drygt 70 procent av alla restauranger i det slumpmässiga urvalet förändrade inte sina priser överhuvudtaget och den genomsnittliga prisförändringen i urvalet mellan november och januari/februari var mycket liten. Räknad per företag i urvalet uppgick den bara till -0,5 procent. De företag som sänkte sina priser var dock generellt sett större än de som lät priserna vara oförändrade. Tar man hänsyn till detta var den genomsnittliga prisförändringen något större, i överensstämmelse med KPI-utvecklingen i Figur 2.³⁴

³² "Kortsiktiga effekter av sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster", Fördjupnings-PM nr 13, 2012 Konjunkturinstitutet.

³³ Analysen baseras på Statistiska Centralbyråns prismätningar för KPI.

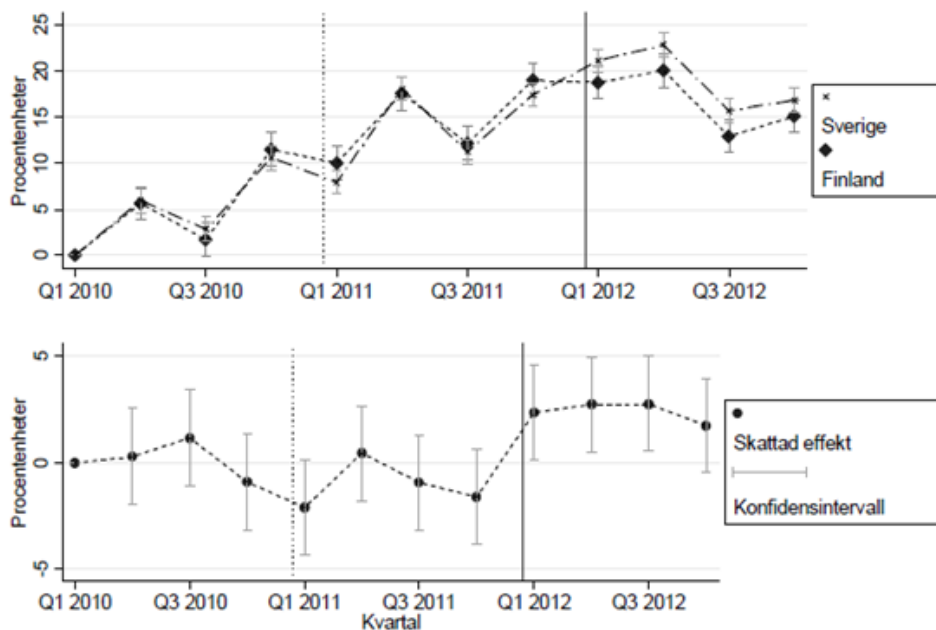
³⁴ Det bör noteras att fokus i detta sammanhang ligger på den faktiska prisutvecklingen under den period då momssänkningen genomfördes, inte på momssänkningens effekt på prisutvecklingen. För att bestämma effekten på prisutvecklingen, räcker det inte att

En viss nedgång i priserna inträffade alltså i samband med momssänkningen, vilket innebär att den förväntade ökningen i redovisad omsättning vid oförändrad försäljningsvolym och skatteundandragande bör vara något mindre än 5 procent. Eftersom det rör sig om en relativt begränsad prissänkning bortser vi ifrån efterfrågeeffekten av prisnedgången på den redovisade omsättningen. Med hänsyn tagen till den direkta effekten av prisnedgången på närmare 2 procent förväntas den redovisade omsättningen öka med knappt 4 procent vid oförändrat skatteundandragande. Om företagens redovisade omsättning visar sig öka med mer än 4 procent relativt utvecklingen i Finland kan det ses som ett tecken på minskat skatteundandragande.

Resultat

Mot denna bakgrund ska vi nu försöka relatera utvecklingen i redovisad omsättning i den svenska restaurangbranschen till motsvarande utveckling i Finland och även till utvecklingen i olika mått på aktiviteten i branschen. Utifrån dessa jämförelser görs sedan en bedömning av om förändringen i redovisad omsättning enbart speglar utvecklingen i priser och aktivitet (försäljningsvolym) eller om den även rymmer en ökad benägenhet att deklarerera all omsättning.

Figur 3 Omsättning relativt första kvartalet 2010 i Sverige och Finland



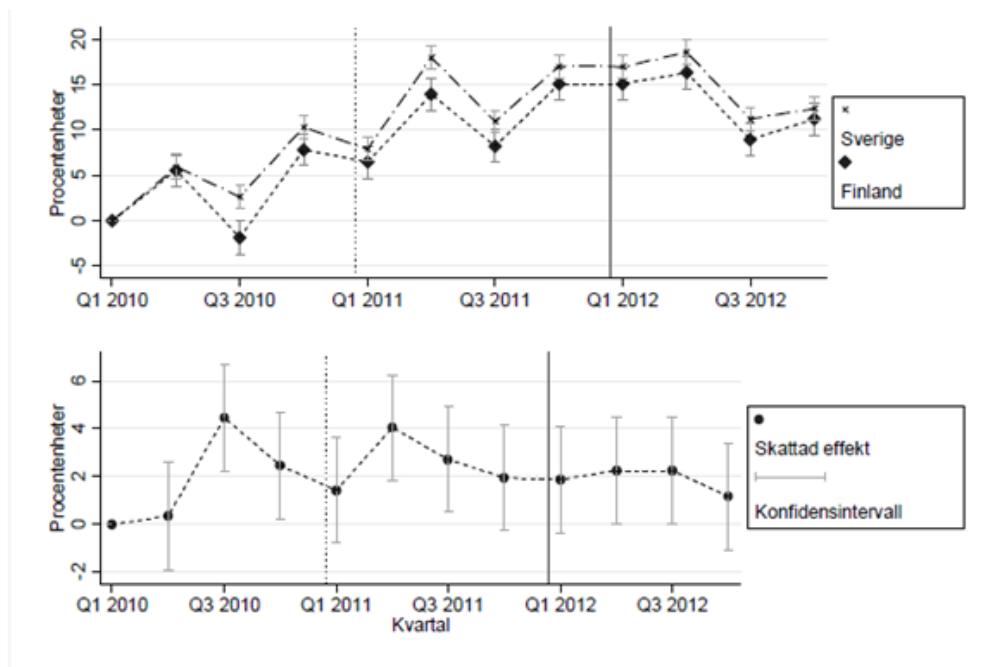
Källa: Harju m.fl.

Not: Skillnaden i omsättningsutveckling i den nedre grafen motsvaras av b i: $\text{Log } \bar{Y}_{it} = aQ + bDQ + \mu_i + \varepsilon_{it}$ där \bar{Y} är den säsongrensade omsättningen i företag i, kvartal t, Q är en uppsättning dummyvariabler för varje kvartal och D är en dummy som är 1 om företaget är svenskt och 0 om det är finskt.

I den övre grafen i Figur 3 ovan redovisas förändringen i omsättningen i procent av omsättningen första kvartalet 2010 för Sverige respektive Finland. Sista kvartalet 2011, dvs. precis före momssänkningen, låg omsättningsutvecklingen i Sverige relativt första kvartalet 2010 drygt en procent under den i Finland. De första kvartalen efter reformen är relationen den omvända. Omsättningen i Sverige relativt första kvartalet 2010 ligger drygt två procent över den i Finland. Sammantaget innebär det att omsättningen i Sverige ökade med omkring fyra procentenheter jämfört med utvecklingen i Finland i samband med reformen. Det framkommer tydligt i den nedre grafen i Figur 3 som redovisar resultaten från en ekonometrisk skattning av skillnaden i omsättningsutveckling sedan första kvartalet 2010 mellan Sverige och Finland.

Som vi konstaterat ovan förväntas den redovisade omsättningen öka med omkring fyra procent mer än vad som varit fallet utan momssänkningen vid ett prisfall på knappt två procent och oförändrad försäljningsvolym och skatteundandragande. Med andra ord kan vi förvänta oss att omsättningen i Sverige ökar omkring 4 procent snabbare än i Finland i samband med reformen vid den aktuella prisnedgången och oförändrad försäljningsvolym och skatteundandragande. Den relativt begränsade prisnedgången tycks inte ha haft någon märkbar effekt på utvecklingen av försäljningen. Det framgår av Figur 4 som visar att försäljningen i kronor (inklusive moms) i Sverige sedan första kvartalet 2010 varit i stort sett densamma som i Finland kvartalen närmast före och efter reformen.

Figur 4 Försäljning i kronor (inklusive moms) relativt första kvartalet 2010 i Sverige och Finland



Källa: Harju m.fl.

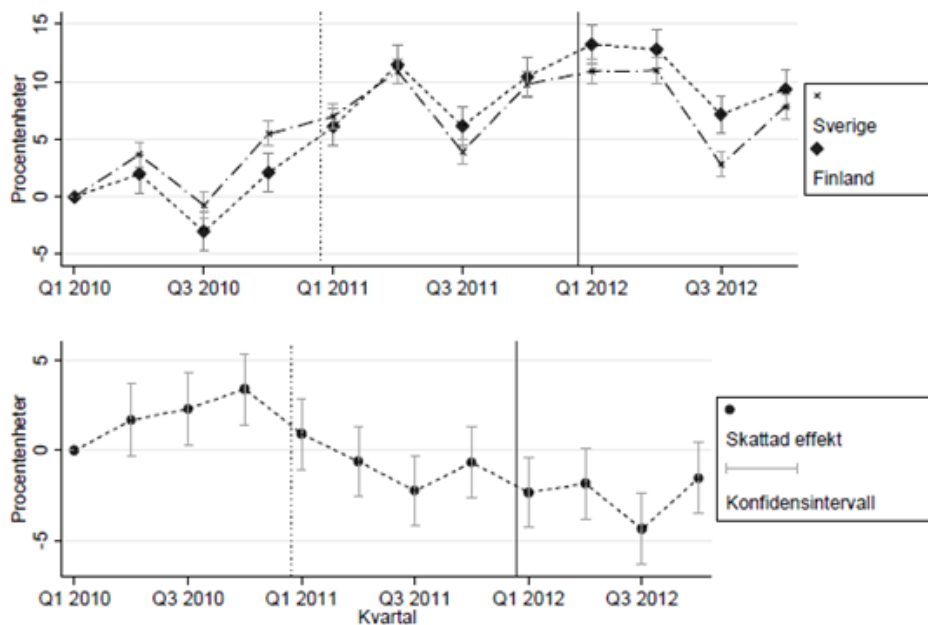
Not: Skillnaden i utvecklingen av försäljning (inklusive moms) i den nedre grafen har skattats på samma sätt som i Figur 3

Sammantaget ser vi alltså inte någon indikation på att den lägre beskattningsnivån i sig påverkat benägenheten till skatteundandragande. Ökningen i den redovisade omsättningen på omkring fyra procent jämfört med fallet utan momssänkning (Finland) motsvarar i stort

sett den förändring man kan förvänta sig i en situation där varken priser, försäljningsvolym eller skatteundandragande ändras.

Om momssänkningen inte påverkat utvecklingen av försäljningsvolymen bör det inte heller finnas någon effekt på vare sig användningen av insatsvaror³⁵ eller på förädlingsvärdet³⁶. För att säkerställa bilden undersöks därför även utvecklingen av restaurangernas inköp av insatsvaror och av förädlingsvärdet i branschen. Som proxy för restaurangernas inköp av insatsvaror används företagens avdrag för ingående moms.³⁷ Resultaten visas i Figur 5 och Figur 6 nedan. I den första figuren syns en viss nedgång i utvecklingen av företagens inköp av insatsvaror kvartalet efter reformen jämfört med Finland. Detta skulle kunna ses som en indikation på att den faktiska försäljningsvolymen ändå minskade något. I kombination med vad vi sett ovan – oförändrad utveckling av försäljning (inklusive moms)- skulle det kunna tyda på en ökad benägenhet att redovisa försäljningen korrekt. Figuren visar dock på en nedgång i inköpen av insatsvaror i relation till Finland som inleddes redan under första halvan av 2011. Därtill kommer att tillförlitligheten i den proxy som används för att fånga inköpen av insatsvaror är begränsad. Denna bild anses därför inte motsäga den bild som framkommer i analysen av de två tidigare variablerna i Figur 3 och Figur 4.

Figur 5 Inköp av insatsvaror relativt första kvartalet 2010 i Sverige och Finland.



Källa: Harju m.fl.

Not: Skillnaden i utvecklingen av inköp av insatsvaror i den nedre grafen har skattats på samma sätt som i Figur 3.

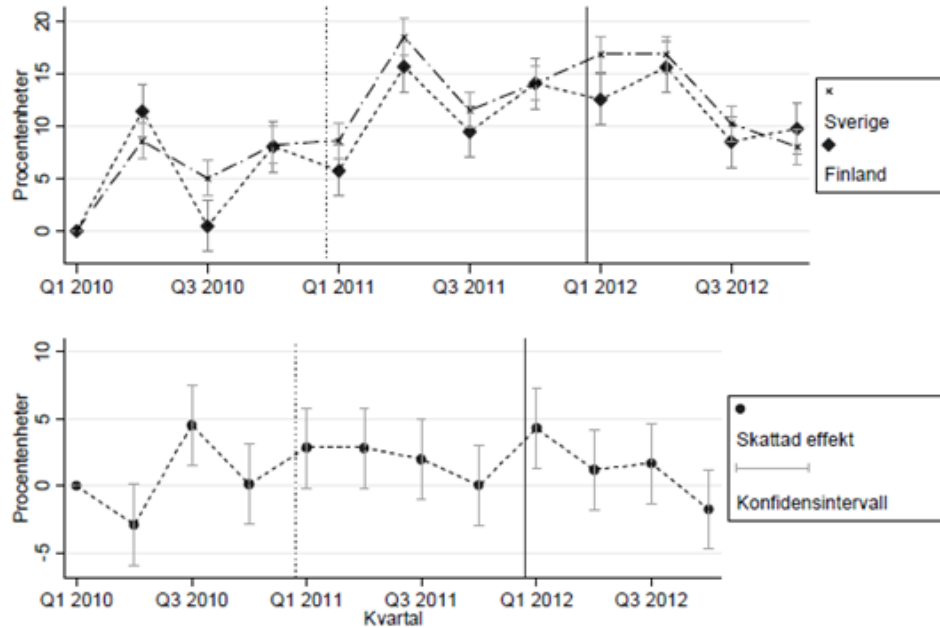
³⁵ Med insatsvaror jämföras företagens inköp för verksamheten.

³⁶ Förädlingsvärdet definieras i princip som försäljning inklusive moms minskat med lönekostnader och inköp av insatsvaror.

³⁷ Företagens avdrag för ingående moms bör fungera väl som proxy för inköp av insatsvaror förutsatt att den genomsnittliga momssatsen på de inköp som avdragen avser och inlagat av investeringsvaror är konstant över tiden.

Slutligen visas i Figur 6 resultatet av motsvarande analys avseende förädlingsvärdets utveckling. Grafen visar på en viss ökning av förädlingsvärdet i Sverige relativt Finland första kvartalet efter momssänkningen. Det rör sig dock om en tillfällig ökning som försvinner redan andra kvartalet. Den kan därför inte betraktas som en indikation på att den lägre beskattningsnivån i sig påverkat benägenheten till skatteundandragande.

Figur 6 Förädlingsvärde relativt första kvartalet 2010 i Sverige och Finland.



Källa: Harju m.fl.

Not: Skillnaden i utvecklingen av förädlingsvärdet i nedre grafen har skattats på samma sätt som i Figur 3.

Avslutningsvis redovisas i Tabell 1 nedan skattningar av fyra statistiska modeller som i stora drag sammanfattar resultaten som presenterats i figurena ovan. Den skattade parametern tyder på att omsättningen ökade med tre och en halv procent mer än i Finland de tolv månaderna efter reformen jämfört med samma period före reformen. Varken för försäljningen eller för förädlingsvärdet finner vi någon motsvarande statistiskt säkerställd effekt. Men liksom i Figur 5 ovan ser vi även här en viss negativ effekt på restaurangernas inköp av insatsvaror.

Tabell 1 Skattade effekter av momssänkningen.

	Omsättning	Försäljning (inkl. moms)	Inköp av insatsvaror	Förädlingsvärde (inkl. moms)
Effekt av reformen	0,035*** (0,006)	-0,007 (0,006)	-0,019*** (0,005)	-0,007 (0,007)
Förklaringsgrad (R²)	0,012	0,009	0,008	0,005
Antal observationer	110 632	110 632	110 528	106 815
Antal företag	13 829	13 829	13 829	13 829

Källa: Harju m.fl.

Not: Effekterna är skattade på data för 2011 och 2012 för svenska och finska restauranger som fanns kvar till slutet av 2012. Den beroende variabeln är definierad som säsongrensade logartimer av variabeln som står i respektive kolumnrubrik. Den procentuella effekten motsvaras därmed av det skattade värdet multiplicerat med 100. Standardfelen redovisas inom parentes och är robusta mot heteroskedasticitet.

*** indikerar signifikans på 1-procentsnivån, ** på 5-procentsnivån och * på 10-procentsnivån.

Utgångspunkten för denna del av analysen var att vid en prisnedgång på knappt två procent och oförändrad försäljningsvolym i samband med momssänkningen bör ett minskat skatteundandragande medföra att den redovisade omsättningen ökar med mer än fyra procent efter reformen. Analysen här tyder på att försäljningsvolymerna var i stort sett oförändrade samtidigt som den redovisade omsättningen ökade relativt ”kontrollgruppen” Finland, med 3-4 procent året efter reformen jämfört med året före.

Sammantaget ger därför analysen ovan inte något stöd för hypotesen att restaurangernas benägenhet att rapportera in all försäljning till Skatteverket skulle ha ökat som ett resultat av den sänkta moms-nivån. Den statistiska variationen i datamaterialet är dock relativt stor vilket innebär att osäkerheten i skattningarna är betydande. Det ska också betonas att analyserna här endast avser relativt kortsiktiga effekter. I den mån effekten på benägenheten att undanhålla intäkter från beskattning slår igenom med fördröjning fångas inte det av de analyser som redovisats här.

2. Analys av förändringar i effekterna av Skatteverkets kontrollbesök

I den andra delanalysen undersöks om de effekter, som Skatteverkets kontrollbesök³⁸ har på benägenheten att redovisa alla intäkter, påverkas av reformen. Här är utgångspunkten att de besök Skatteverket gör för att kontrollera efterlevnaden av bestämmelserna om kassaregister påverkar företagets benägenhet att redovisa alla intäkter. Analysens första steg är därför att undersöka om så är fallet. Givet att besöken har en sådan effekt är det rimligt att tänka sig att den är beroende av skatteundandragandets omfattning. Om den sänkta restaurangmomsen leder till minskat skatteundandragande kan man därför förvänta sig att den genomsnittliga effekten på den redovisade omsättningen av Skatteverkets kontrollbesök är lägre efter reformen. I analysens andra steg undersöks därför om det finns någon skillnad i effekten av kontrollerna före och efter reformen.

Analysen baseras på uppgifter om redovisad momspliktig omsättning i svenska restaurangföretag under perioden 2008-2012 och uppgifter om när företaget haft besök av

³⁸ Med kontrollbesök avses i det följande såväl tillsyns- som kontrollbesök.

Skatteverket för tillsyn- eller kontroll. Utöver de avgränsningar av analyspopulationen som beskrivits ovan inkluderas i denna del bara de restauranger som haft besök av Skatteverket under perioden 2010-2012, totalt omkring 8 500 företag. Viktigt att notera är att det rör sig om icke-slumpmässiga kontroller. De företag som ingår i analysen är alltså restauranger som Skatteverket valt ut för kontroll eftersom de av olika skäl bedömts som särskilt värda att kontrollera.³⁹ Det innebär att analysen här inte kan användas för att bedöma den genomsnittliga effekten av kontrollbesöken på skatteundragandet i branschen. Däremot kan den ligga till grund för en bedömning av huruvida det överhuvudtaget finns någon sådan effekt och, i så fall, om den påverkas av den sänkta restaurangmomsen.

Beräkningen av effekten av kontrollbesöken baseras på en jämförelse av den redovisade omsättningen 12 månader före kontrollen med den som redovisas 12 månader efter. För att kunna säga något om kontrollbesökens effekt på den redovisade omsättningen måste vi kunna särskilja den från andra förändringar som äger rum samtidigt. Här utnyttjas att kontrollerna av de enskilda företagen genomförs vid olika tidpunkter. Därigenom kan man med hjälp av s.k. paneldatametoder på ett effektivt sätt kontrollera för andra faktorer som påverkar omsättningens utveckling, såsom säsongs- och konjunkturreffekter.

Den grundläggande idén bakom denna analys förutsätter, som beskrivits ovan, att Skatteverkets kontroller faktiskt har en effekt på företagens redovisning. Resultaten som redovisas i Tabell 2 nedan visar att så är fallet. Både skattningen för perioden som helhet (kolumn längst till höger) och skattningarna för vart och ett av åren 2010-2011 visar att den redovisade omsättningen i de kontrollerade företagen är signifikant högre året efter företaget kontrollerats jämfört med året före. Den skattade effekten uppgår till mellan 10 och 12 procent. Viktigt att betona är dock att den, som nämnts ovan, endast avser den grupp av företag där Skatteverket på förhand bedömer att skattefusk troligtvis förekommer.

Därmed kan vi gå vidare och titta på om effekten av kontrollerna är signifikant lägre efter momsänkningen jämfört med före. Här är det viktigt att urvalet av företag som väljs ut för kontroll inte förändras över tid. Någon fullständig information om hur det förhåller sig på den punkten går inte att få fram. Vi vet dock att urvalet under den period som studeras successivt fått en starkare riskprofil. Det innebär att de kontroller som genomfördes under 2012 i högre grad riktades mot företag där risken för skattefusk bedömts som hög än de kontroller som genomfördes före 2012. Därmed finns det en uppenbar risk att eventuella skillnader i effekten av kontroller genomförda under 2012 jämfört med effekten av kontroller genomförda 2010-2011 helt eller delvis beror på förändringar i urvalet av företag. I vilken riktning en starkare riskprofil påverkar effekten av kontrollerna är oklart. Å ena sidan innebär det faktum att kontrollen riktas mot företag som skattefuskar i högre grad att det finns en större potentiell effekt. Det talar för en högre effekt i ett mer riskbaserat urval. Å andra sidan kan man tänka sig att mer fuskbenägna företag är mindre känsliga för kontroller, vilket skulle tala för en lägre effekt i ett mer riskbaserat urval.

En fördel i sammanhanget är dock att utvecklingen mot en starkare riskprofil har varit successiv. I den mån detta påverkar effektens storlek bör det visa sig i form av en

³⁹ Detta gäller framförallt under den senare delen av den studerade perioden. I början av perioden, då kassaregisterlagen nyligen trätt i kraft hade urvalet en bredare profil. Sedan dess har kontrollbesöken successivt fått en starkare inriktning mot företag där risken för skatteundragande bedöms vara särskilt hög. Hur detta hanteras i analysen återkommer vi till längre ned.

underliggande ”trend”. Därför jämförs inte bara effekten av kontroll före och efter moms­­sänkningen utan analysen genomförs så att vi kan se hur effekten utvecklas under vart och ett av de tre åren 2010-2012. Resultaten som redovisas i kolumn 1-3 i Tabell 2 tyder inte på att det finns någon sådan statistiskt säkerställd ”trend” i utvecklingen av kontrollernas effekt på redovisad omsättning. Den skattade effekten är visserligen högre 2011 än 2010 och faller sedan tillbaka 2012 till 11 procent. Det skulle kunna tyda på att det finns en underliggande ”trend” i kontrolleffekten beroende på förändringen i urvalspopulationen. Skillnaden mellan skattningarna för de tre åren är emellertid inte statistiskt signifikant och ger därför inte stöd för hypotesen att den lägre moms­­nivån resulterat i minskat skatteundandragande.

Som ett komplement redovisas även, i kolumnen längst till höger, en skattning som inte beaktar möjligheten att det finns en underliggande trend i kontrolleffekten. Här undersöks bara om effekten av kontroller genomförda efter moms­­sänkningen (2012 och senare) är lägre än av kontrollerna genomförda före reformen. Inte oväntat finner vi inte heller här någon signifikant skillnad i kontrolleffekten före och efter reformen.

Tabell 2 Skattade förändringar i effekten på redovisad omsättning av Skatteverkets kontroller.

	Kontroller 2010	Kontroller 2011	Kontroller efter januari 2012	Alla kontroller (2010-)
Kontrolleffekt före 2012	0.097*** (0.011)	0.122*** (0.017)	–	0.096*** (0.009)
Kontrolleffekt efter jan 2012			0.111*** (0.019)	--
Förändring efter jämfört med före 2012			–	0.005 (0.018)
Förklaringsgrad (R2)	0.035	0.035	0.040	0.035
Antal observationer	27,187	11,484	10,079	48,750
Antal företag	4,643	2,002	1,815	8,460

Källa: Harju m.fl.

Not: Modellen som skattas är $Y_{it} = u_i + Q + gC_{it} + e_{it}$ där Y är säsongrensade logartimer av omsättningen för restauranger som kontrollerats någon gång under perioden 2010-2012, u_i är en företagsspecifik effekt, Q tidsspecifika effekter, C anger tiden efter kontrollen och parametern g fångar skillnaden i omsättning 4 kvartal före och 2 kvartal efter kontrollen. Standardfelen som redovisas inom parentes är robusta mot heteroskedasticitet. *** indikerar signifikans på 1-procentsnivån, ** på 5-procentsnivån och * på 10-procentsnivån.

3. Samlad bedömning

I detta avsnitt har vi redovisat två olika typer av statistiska analyser för att undersöka om en lägre nivå på mervärdesskatten påverkat skatteundandragandets omfattning. Den ena fokuserade på förändringar i utvecklingen av den deklarerade försäljningen i samband med reformen medan den andra var inriktad på effekterna av Skatteverkets kontroller.

Resultaten av båda analyserna pekar i samma riktning. Ingen av dem ger något stöd för hypotesen att den lägre skattenivån skulle leda till ett minskat skatteundandragande inom restaurangbranschen. Som påpekats ovan fångar dessa analyser dock bara sådana effekter som uppkommer på relativt kort sikt. Det är möjligt att det finns en viss effekt på benägenheten att undanhålla intäkter från beskattning som slår igenom först på lite längre sikt. Framförallt kan man tänka sig att konkurrensituationen påverkas på ett sådant sätt att fusket totalt sett minskar. Den lägre momssatsen reducerar de mindre seriösa restaurangernas konkurrensfördel jämfört med mer seriösa företag. I den mån det gör att mindre seriösa företag lämnar branschen i högre grad är det möjligt att det totala fusket i branschen minskar även om förändringarna i fuskbeteende inom existerande restauranger är litet.

5.2 Effekter av mer enhetlig momsstruktur i restaurangbranschen

Den andra aspekten av momssänkningen som kan förväntas påverka omfattningen av mervärdesskattefusk och annat skatteundandragande är att den påverkar graden av enhetlighet i skattestrukturen. En given effekt av momssänkningen på skatteundandragandet är att den felredovisning av restaurang- och cateringtjänster som hämtmat/livsmedel som förekom före reformen helt har försvunnit

Inom de berörda branscherna är det nu i stort sett bara servering av alkohol som omfattas av normalskattesatsen på 25 procent. Vid en bedömning av skattesänkningens effekter på skatteundandragandet behöver man därför också ställa sig frågan om den nya momsstrukturen kan förväntas ge upphov till ökad felredovisning av alkoholförsäljning inom de berörda branscherna. Någon närmare analys av detta har inte gjorts. Skatteverkets bedömning före reformen liksom erfarenheterna från kontrollverksamheten är dock att benägenheten att undanhålla skatt genom att redovisa försäljning av alkohol som försäljning inom 12-procentsområdet är betydligt lägre än den tidigare benägenheten att redovisa restaurangtjänster som hämtmat. Anledningen till detta anses vara att de konsekvenser näringsidkaren förväntar sig vid upptäckt av felredovisad alkoholförsäljning är betydligt större. Därför är det rimligt att anta att momssänkningen inte påverkar benägenheten till denna form av mervärdesskattefusk. I beräkningen av effekten på skatteundandragandet av en mer enhetlig momsstruktur betraktar vi därför eventuella effekter av momssänkningen på förekomsten av felredovisad alkoholförsäljning som försumbar.

Vid en samlad bedömning av den mer enhetliga momsstrukturens effekter på skatteundandragandet bör man även ställa sig frågan om denna form av mervärdesskattefusk kan förväntas föra med sig andra former av skatteundandragande. På samma sätt som ofta visar sig vara fallet när det gäller oredovisad försäljning kan man ju tänka sig att de ökade nettointäkter, som följer av att viss försäljning redovisas till fel momssats, motsvaras av oredovisade lönekostnader. Hur det förhåller sig med den saken är dock oklart.

Mot denna bakgrund begränsar vi oss här till att försöka uppskatta i vilken utsträckning försäljning av restaurang- och cateringtjänster redovisades som hämtmat/livsmedel i momsdeklarationerna före reformen. Utgångspunkten för denna beräkning är de uppgifter som kan hämtas ur Skatteverkets register om hur den redovisade försäljningen inom restaurang- och cateringbranschen var fördelad mellan de olika momssatserna före reformen. Av Tabell 3 nedan framgår att mellan 19 och 24 miljarder kronor, eller 33 procent

av den totala omsättningen i restaurang- och cateringbranschen, redovisades till 12 procents moms under åren 2008-2011. Försäljningen av alkohol och diverse sidotjänster inom branschen svarar för en inte obetydlig del av den totala omsättningen i branschen. Utifrån uppgifter för 2012, då omsättningen inom 25-procentsområdet endast bestod av sådan försäljning, kan matförsäljningens del av den totala omsättningen uppskattas till omkring 54 miljarder kronor 2011.⁴⁰ Det innebär att den redovisade försäljningen av hämtmat uppgick till omkring 45 procent av all matförsäljning.

Tabell 3 Redovisad momspliktig omsättning (exkl. moms) i restaurang- och cateringföretag 2008-2011 fördelad på olika momssatser. (Miljarder kronor och andel)

	Omsättning till 25 % moms		Omsättning till 12 % moms		Omsättning till 6 % moms		Total momspliktig omsättning
	Mdkr	Andel	Mdkr	Andel	Mdkr	Andel	Mdkr
2008	39,9	66 %	19,2	32 %	0,9	2 %	60,1
2009	41,3	66 %	20,3	32 %	0,9	2 %	62,6
2010	44,4	66 %	22,1	33 %	1,0	2 %	67,5
2011	48,2	66 %	24,1	33 %	1,1	2 %	73,4

Not. Beloppen i tabellen omfattar den redovisade momspliktiga omsättningen inom restaurang- och cateringbranschen (SNI(2007)kod 56100 och 56210) exklusive moms. Hotellens försäljning av restaurangtjänster ingår inte.

I den intervju som genomförts inom ramen för denna studie med företrädare från Visita framhålls att detta framstår som en orimligt stor andel. Siffrorna tyder med andra ord på att skatteundandragande i form av felredovisning av matserveringstjänster förekom i betydande utsträckning före momssänkningen.

För att undersöka detta närmare har vi bl.a. använt den enkätundersökning riktad till restaurang- och cateringföretag som gjorts som en del av denna utvärdering. Där ställdes en fråga om hur stor andel av företagets försäljning som var hämtmat. Utfallet redovisas i Tabell 4 nedan.

Ett rakt genomsnitt av svaren beräknat på mitten i intervallet i respektive svarsalternativ men utan hänsyn tagen till variationer i den totala omsättningen mellan de företag som medverkade i undersökningen pekar visserligen på en andel på närmare 30 procent. Men tar vi hänsyn till de uppgifter om den totala omsättningen som företagen lämnat i undersökningen landar denna beräkning av den faktiska andelen hämtmat på närmare 26 procent. Det bör betonas att det av flera skäl rör sig om en relativt grov beräkning. Det främsta skälet till detta är att uppgifterna bygger på svar som respondenterna lämnat i en telefonintervju utan förvarning om att just denna fråga skulle ställas. Därför rör det sig förmodligen om relativt grova uppskattningar. Därtill kommer att både frågan om andel take-away och frågan om omsättning har besvarats med ett intervall. I beräkningen har vi utgått från att den faktiska andelen respektive omsättningen är jämnt fördelad över respektive intervall. Slutligen finns det en viss osäkerhet vad de intervjuade avsåg när de svarade på frågan om hur stor andel av försäljningen som är hämtmat, hämtmatens andel av den totala försäljningen eller dess andel av matförsäljningen. Uppskattningen ovan

⁴⁰ Den redovisade omsättningen inom 25-procentsområdet i branschen uppgick enligt Skatteverkets register till närmare 19 miljarder kronor 2012.

förutsätter att svaren avsåg den totala försäljningen. I den mån restauranger med alkoholservice och annan försäljning svarade med tanke på hämtmatens andel av matförsäljningen underskattar beräkningen ovan den faktiska hämtmatens andel av den totala försäljningen.

Tabell 4 Ungefär hur stor andel av din försäljning är take-away?

Andel take-away	Antal svarande	Andel av svaren (%)	Felmarginal
0 procent	73	20	+/-4 %
1-10 procent	71	19	+/-4 %
11-20 procent	35	10	+/-3 %
21-30 procent	43	12	+/-3 %
31-40 procent	22	6	+/-2 %
41-50 procent	26	7	+/-3 %
51-60 procent	13	4	+/-2 %
61-70 procent	31	8	+/-3 %
71-80 procent	25	7	+/-3 %
81-90 procent	21	6	+/-2 %
91-100 procent	7	2	+/-1 %
Total	367	100	

Källa: Markör 2013b

Anm. Totalt medverkade 396 företag i undersökningen, varav 29 inte hade någon uppfattning eller inte ville svara på denna fråga.

Med dessa reservationer kan vi ändå konstatera att resultaten från enkätundersökningen stöder Visitas bedömning att den faktiska andelen hämtmat är betydligt lägre än den andel av omsättningen som redovisas till 12 procent. Även om uppgifterna är osäkra kan det därför vara av intresse att använda dem för att få en viss uppfattning av omfattningen av denna form av skatteundandragande. Om den faktiska försäljningen av hämtmat svarade för närmare 26 procent av omsättningen före reformen innebär det att omkring 8 procent av omsättningen (=33-25) beskattades med 12 procent istället för 25 procent. Den totala omsättningen i branschen uppgick 2011 till drygt 73 miljarder kronor. Därmed kan denna form av skatteundandragande, som försvunnit genom momssänkningen, uppskattas ha uppgått till omkring 0,7 miljarder kronor.⁴¹

5.3 Kvalitativa bedömningar av momssänkningens effekter

I syfte att fånga företagens bedömning av momssänkningens effekter på skatteundandragandet anlätades Markör Marknad och Kommunikation för att genomföra två

⁴¹ Eftersom denna uppskattning bygger på ett relativt begränsat material har vi sökt efter ytterligare källor för att komplettera analysen. Bl.a. har vi försökt använda oss av de uppgifter avseende den samlade hämtmatmarknaden som redovisas i Delfi Foodserviceguide. Av olika skäl har det dock inte varit möjligt. Det främsta skälet är att vi inte kunnat få fram uppgifter som gjort det möjligt att relatera Delfis uppgifter om hämtmatförsäljningens omfattning på 11,1 miljarder kronor exklusive moms till restaurang- och cateringföretagens totala omsättning. Därtill kommer att enligt den information vi fått är uppgifterna baserade på relativt löst grundade antaganden om hämtmatens andel av omsättningen i olika segment av restaurangbranschen.

kompletterande intervjuundersökningar. Först genomfördes en kvalitativ undersökning i form av djupintervjuer per telefon med 15 företagare. Med utgångspunkt i den kvalitativa analysen genomfördes sedan en kvantitativ undersökning i form av telefonintervjuer med 396 företagare. Intervjuerna genomfördes under september-oktober 2013.

Intervjufrågorna handlade om vilka effekter den sänkta moms haft på branschen. Företagarna fick också frågor som handlade om fusk inom branschen och de ombads att försöka uppskatta hur vanligt det är, hur omfattande det är samt vilken sorts fusk som är frekvent. Företagarna tillfrågades därefter om hur fusket utvecklats sedan införandet av kassaregister och personalliggare samt vilken betydelse de tre reformerna - krav på personalliggare, certifierade kassaregister samt sänkt moms - haft på skattefusk i branschen.

Intervjuerna riktades till ett slumpmässigt urval av företag. Urvalet avgränsades till företag som säljer serveringstjänster, huvudsakligen restauranger och cateringföretag inom SNI-kod 55 och 56 utom 55.9 eller 55.103. Företagen skulle vara etablerade före 1 januari 2011 och vara registrerade till moms. Dessutom begränsades urvalet till företag som för taxeringsåret 2012 redovisat omsättning mellan 100 000 och 10 Mkr. För att säkerställa att enbart företag som omfattas av sänkningen intervjuades ställdes en inledande fråga om så var fallet. Därefter ställdes bakgrundsfrågor om företagets storlek samt om de använder personalliggare och certifierade kassaregister.

Målet i den kvantitativa undersökningen var att genomföra 400 telefonintervjuer. Det slumpmässiga urvalet uppgick till totalt 1220 företag. Av dessa visade sig 93 inte tillhöra målpopulationen (övertäckning). Merparten av bortfallet på totalt 731 företag berodde på att företagaren eller någon annan representant för företaget inte var anträffbar (felaktigt nummer, telefonsvarare, inget svar och liknande). En mindre del, 63 företag föll bort p.g.a. att de inte ville eller inte hade tid att medverka.

Företagens upplevda effekter av momssänkningen

Till att börja med ställdes ett antal frågor i både djupintervjuerna och den kvantitativa undersökningen för att fånga företagarens uppfattning om vilka effekter momssänkningen haft. I båda undersökningarna uppgav företagen att den främsta effekten av momssänkningen är att de kunnat anställa fler och/eller kunnat erbjuda anställda fler timmar. Som företagare har de fått möjlighet att arbeta färre timmar och fått tid över till sådant som de kommit efter med. De beskriver att de har en tuff arbetssituation och jobbar med många olika delar i företaget, såväl praktiskt arbete i restaurangen som pappersarbete och ekonomi. Någon anser att sänkningen gjort det möjligt för många restauranger att överleva.

”När vi fick den här momssänkningen låg vi ganska risigt till. Vi visste inte om vi skulle lägga ned eller inte och om det fanns någon möjlighet att driva kvar verksamheten där vi ligger. Vi diskuterade om vi skulle sänka priserna eller se till att vi kom på fötter och kunde anställa någon när momssänkningen kom. Vi valde det senare, men vi diskuterade en sänkning med två kronor på lunchen. Men vi ligger och låg lägst i pris i stan redan.”

”Det har i första hand påverkat mig positivt, så att jag kan arbeta några färre timmar. Vi har inte kunnat anställa fler men jag har fått en lite drägligare tillvaro. Jag har blivit mer avlastad och har tid till

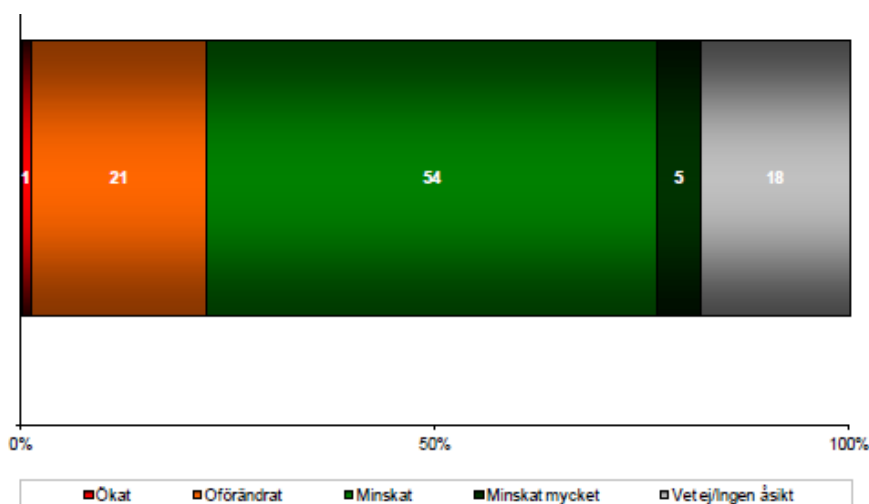
allt som jag legat efter med. Men det är klart att det påverkat de anställda också, att de fått det lite bättre och jag tror att de tycker det är positivt att få möjlighet att jobba fler timmar.”

”Vi har gått från 10 till 13 anställda. Tidigare jobbade jag 75 timmar i veckan, nu jobbar jag drygt 50, så det är framför allt på det viset det märks.”

Flera företagare uppger att de hade behövt höja priserna utan momssänkningen. En del företagare uppger att momssänkningen gjort att det blivit en överetablering av restauranger i branschen, vilket har påverkat den prismässiga konkurrensen negativt. De flesta företagarna uppger att sänkningen inte haft någon effekt på konkurrensen, de tror däremot att införandet av kassaregisterlagen och personalliggare har haft effekt på konkurrensen.

Den kvantitativa undersökningen bekräftar denna bild. En majoritet, 59 procent, anser att momssänkningen har lett till att skattefusket har minskat i branschen. 21 procent anser att det är oförändrat och endast 1 procent att det har ökat. Ungefär var femte, 18 procent, vet inte eller vill inte svara.

Figur 7 Vilken effekt har momssänkningen haft i din bransch på skattefusk?



Källa: Markör 2013b

Anm. Av de intervjuade uppger 18 procent att de inte vet eller vill inte svara

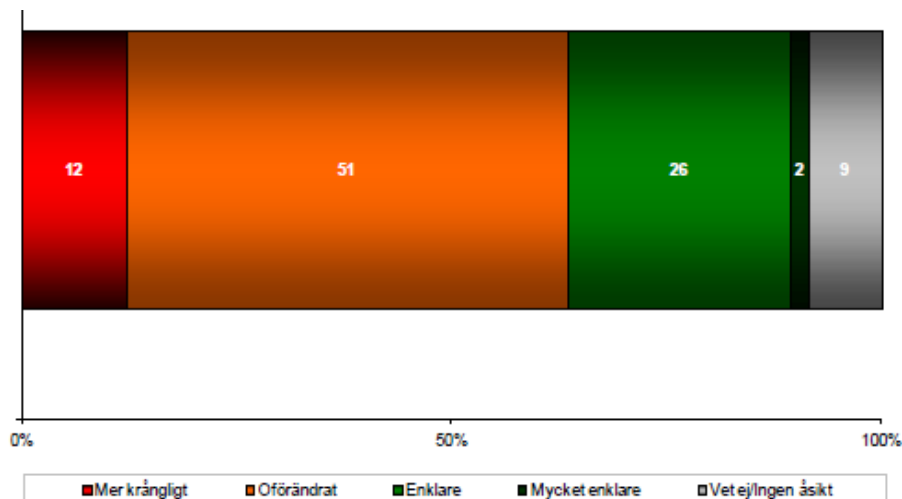
Effekter av mer enhetlig momsstruktur

Företagarna anser att momssänkningen haft marginell påverkan på administrationen och uppger att de fortfarande har olika momssatser att förhålla sig till för olika delar i företaget. Några anser dock att det blivit enklare att hantera kassan.

”Ja, det är ju enklare när vi inte har två momssatser att jobba med. Innan kunde det hända att det blev fel i kassan, särskilt om man hade extrapersonal, även om vi har två knappor att välja på så kunde det hända att det blev fel. Jag fick ibland gå igenom det och omfördela, det var ju rätt stor skillnad då mellan 12 och 25 %.”

Den kvantitativa undersökningen bekräftar detta (se Figur 8). 51 procent anser att administrationen är oförändrad, 26 procent svarar att det blivit enklare och 12 procent att det blivit krångligare.

Figur 8 Vilken effekt har momsänkningen haft i din bransch på administrationen?



Källa: Markör 2013b

Anm. Av de intervjuade uppger 9 procent att de inte vet eller vill inte svara

De tre reformernas effekter på skattefusk och skatteundandragande

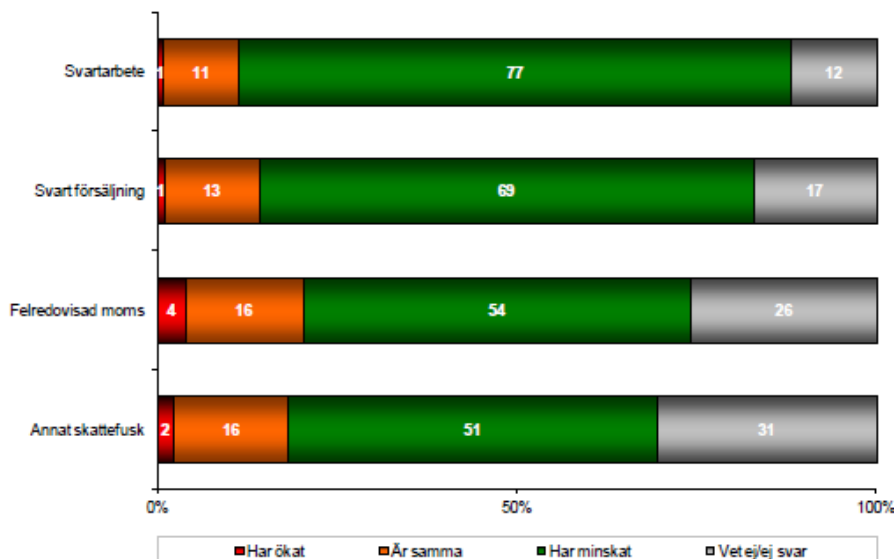
För att komplettera bilden ställdes även frågor om vilken betydelse kraven på personalliggare och kassaregister har haft för skattefusket inom branschen. Den första frågan gällde vilken betydelse de två reformerna haft för *olika former* av skattefusk. (Se Figur 9.)

I den kvalitativa undersökningen svarar de flesta att reformerna haft störst effekt på svartarbete och svart försäljning. Effekten på felredovisad moms tror man är mer begränsad. Några företagare uppger att det inte bara är kravet på kassaregister utan även Skatteverkets kontroller som haft effekt på skattefusket. Det faktum att man inte vet när Skatteverket kommer och storleken på bötesumman gör att man inte tar risken att bli påkommen utan väljer att agera lagligt.

Den kvantitativa undersökningen ger i stort sett samma bild. Samtidigt som svaren visar att företagen anser att reformerna bidragit till minskat skattefusk i alla former så är det fler som instämmer i att svartarbetet och den svarta försäljningen har minskat. Andelen som anser att svartarbete har minskat är 77 procent och andelen som anser att svart försäljning har minskat är 69 procent. Mellan dessa båda är det ingen statistisk säkerställd skillnad. När det gäller felredovisning av moms anser 54 procent att det minskat och 51 procent att annat skattefusk har minskat. Inte heller mellan dessa två finns det en statistiskt säkerställd skillnad. Däremot är skillnaden mellan den andel som anser att svartarbete och svart försäljning har minskat och den andel som anser att felredovisning av moms och annat skattefusk har minskat statistisk säkerställd på sedvanlig nivå. Det är en betydligt större andel

som har besvarat frågorna om svartarbete och svart försäljning än frågorna om felredovisning av moms och annat skattefusk.

Figur 9 Hur anser du att omfattningen av följande skattefusk har utvecklats sedan Kassaregister och Personalliggare infördes?



Källa: Markör 2013b

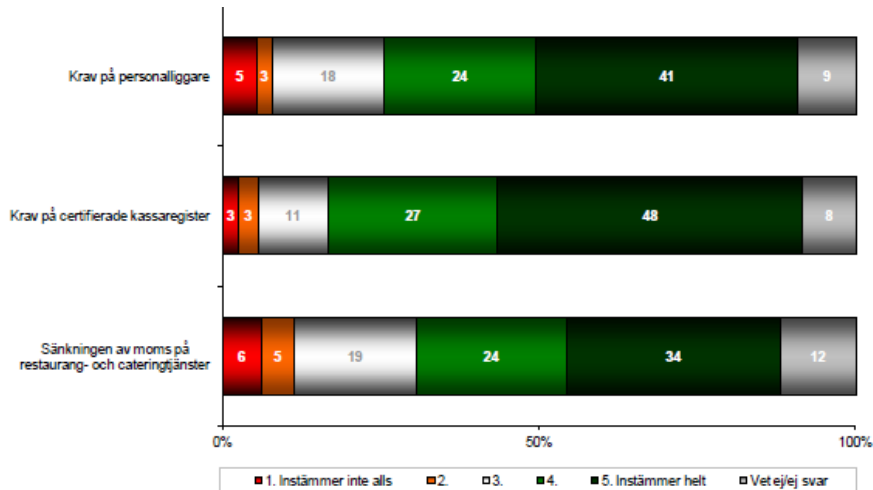
Anm. Av de intervjuade uppger respektive 12, 17, 26 och 31 procent att de inte vet eller vill inte svara

Den andra frågan gällde *vilken av de tre reformerna* som haft störst betydelse för att minska skattefusket. I de kvalitativa intervjuerna anser de flesta företagare att det är kravet på kassaregister som haft störst effekt. Därefter kommer kravet på personalliggare tätt följd av momssänkningen. Den förklaring företagen ger till att kassaregisterlagen haft störst effekt är att det medfört att det blivit svårare att undanhålla försäljning. Det fåtal som nämner momssänkningen som den åtgärd som haft mest effekt tillhör företagen som har högst omsättning. Bland dem som anser att momssänkningen haft störst effekt nämns att sänkningen gett större marginaler och att detta kan ha lett till att man har mindre anledning att fuska. I det sammanhanget noterar man också att momssänkningen gjorde större skillnad för de som har relativt lite eller ingen take-away eller catering.⁴² Även för företag som har störst andel av intäkterna från mat, inte alkohol, har sänkningen gett större effekt.

Denna bild bekräftas i den kvantitativa undersökningen. 75 procent instämmer i att krav på kassaregister har haft betydelse och 65 procent i att krav på personalliggare har haft betydelse. Lägst andel, 58 procent, instämmer i att den sänkta momsen har haft betydelse.

⁴² Svaren i denna del av intervjun liksom i andra kontakter vi haft under arbetets gång tyder också på att det rådde allmän oklarhet om skillnaden mellan hämtmat och catering. Troligtvis bidrog det till en hel del oavsiktlig felredovisning av momsen inom cateringbranschen.

Figur 10 Hur väl instämmer du i att följande åtgärder haft betydelse för att minska moms- och skattefusk?



Källa: Markör 2013b

Anm. Av de intervjuade uppger respektive 9, 8 och 12 procent att de inte vet eller vill inte svara

Flera av de som tror att skattefusk och skatteundandragande fortfarande är ett problem uppger att skattefusk i branschen är djupt rotad och att det alltid finns vägar att gå om man vill fuska.

”Jag tror fortfarande att det är mycket svartarbete. I ett större företag behövs en hel del folk. Det är många diskare osv. Framför allt gäller det här nog mindre kvalificerad personal som kommer in vid arbetstoppar. Ett alternativ till bara svartjobb som jag hört talas om är att ge lägre lön och ge fifty-fifty med hälften vitt och hälften svart. Många förväntar sig att få lönen svart och blir sura när de inte kan få det.”

Hur vanligt är skattefusk i branschen idag?

Avslutningsvis ställdes i båda intervjuundersökningarna frågor om hur vanligt det är med olika typer av skattefusk idag och hur stor del av alla företag i branschen man tror fuskar.

I djupintervjuerna är det ganska jämt fördelat mellan dem som tror att den vanligaste typen av skattefusk är svarta löner och de som tror att det vanligaste är att man inte slår in all försäljning. Flera uppger dessutom att dessa företeelser hänger ihop. Om man ska kunna betala svarta löner måste pengarna komma någonstans ifrån, t.ex. att inte slå in försäljning. Några säger att de sett att lådan står öppen och beloppet slås in som totalsumma men tas bort när kunden betalar utan att betalningen slås in.

”Jag har hört om flera exempel där man inte ens startat kassan, men hur gör man då om någon vill betala med kort? En vän berättade att han köpt pizza på julafton då det egentligen skulle ha varit stängt. Ägaren var där själv och hade inte ens kassaapparaten igång.”

”Det är nog svarta löner, det finns nog mest pengar att tjäna där...”

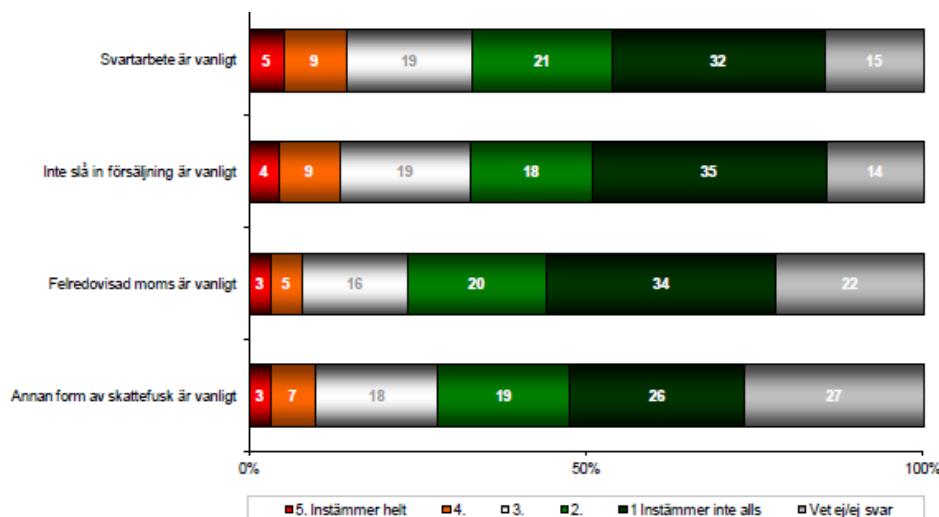
”Jag vet inte men har själv sett när jag varit på restaurang att jag bara fått en förnota och inte det slutliga kvittot. Då är notan fortfarande öppen och man kan gå in och ta bort mat. Det hände mig och då ringde jag upp restaurangen och informerade om det.

Företagarna fick även uppskatta hur omfattande fusk med omsättningen och lönekostnader är. Några svarade att de inte vet eller kan uppskatta det då de är för dåligt insatta i branschen. Några tror att det minskat i och med införandet av kassaregister och personaliggare men att det fortfarande är ett problem generellt i branschen. Efterfrågan på svarta löner är enligt några företagare fortfarande stor och utifrån det gör man bedömningen att det är vanligt förekommande i branschen.

”Det är många som kommer in till oss och som inte kan ta jobben. De vill ha jobb men kan inte ha en ”vit” anställning eftersom de har bidrag från arbetsförmedlingen eller så, då vill de jobba svart så att de får pengarna direkt i handen. Och då kan de tänka sig att arbeta för 30 kr/timmen eftersom pengarna går direkt till dem. De förstår inte att det är bättre för dem att få 130 kr vitt och få ut lika mycket i slutändan. Efterfrågan finns fortfarande men jag tror att de flesta inte anställer svart idag.”

En företagare inom cateringbranschen tror att det är vanligt förekommande att man inte redovisar timmarna för personal som är ute på cateringuppdrag. Den här typen av fusk är mycket svårt för Skatteverket att upptäcka då de inte har insyn i hur mycket personal som är ”ute på fält”. De timmar som undanhålls där kan ”enkelt” betalas ut svart.

Figur 11 Hur väl instämmer du i nedanstående påstående avseende moms- och skattefusk i branschen i dag?



Källa: Markör 2013b

Anm. Av de intervjuade uppger respektive 15, 14, 22 och 27 procent att de inte vet eller vill inte svara

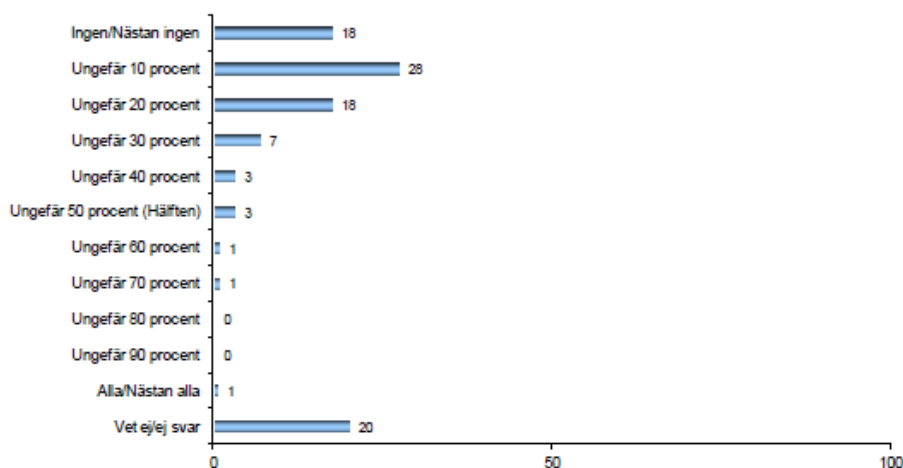
I den kvantitativa undersökningen fick företagaren svara på i vilken grad de instämmer i påståendet att svartarbete, svart försäljning, felredovisad moms och annat skattefusk är vanligt. Drygt 50 procent instämmer inte i påståendet att svartarbete, svart försäljning eller felredovisad moms är vanligt. Det finns dock företagare som anser att fusk förekommer och 14 procent instämmer i att svartarbete är vanligt, 13 procent instämmer i att inte slå in

försäljning är vanligt, 8 procent instämmer i att felredovisad moms är vanligt och 10 procent instämmer i att annat skattefusk är vanligt.

Det är fler företag som inte har en uppfattning eller inte vill svara på frågan om felredovisad moms (22 procent) eller annat skattefusk (27 procent) än på frågan om svartarbete (15 procent) och svart försäljning (14 procent).

Slutligen ombads företagen i den kvantitativa undersökningen att uppskatta hur stor andel av företagen i branschen idag som fuskar med skatt eller moms. Genomsnittet för dem som hade en uppfattning om detta uppgår till närmare 14 procent. Närmare tre fjärdedelar av svaren är relativt jämnt fördelade runt detta genomsnitt. Drygt en fjärdedel bedömer att ungefär 10 procent av företagen fuskar samtidigt som närmare en femtedel bedömer att ungefär 20 procent fuska och lika stor andel att nästan ingen fuskar. Omkring 15 procent tror att fusk förekommer bland 30 procent av företagen eller mer.

Figur 12 Om du skulle uppskatta hur branschen ser ut idag, ungefär hur stor andel tror du att det är som fuskar med skatt eller moms numera? Är det....



Källa: Markör 2013b

Anm. Av de intervjuade uppger 20 procent att de inte vet eller inte vill svara

Sammanfattningsvis visar intervjuundersökningarna att företagen anser att momssänkningen haft en effekt på skattefusket. Drygt hälften, 59 procent, av de som deltog i undersökningen anser att den medfört att skattefusket i branschen har minskat. Resultaten visar emellertid också att företagen anser att andra effekter av momssänkningen varit mer betydande. Sysselsättningen har ökat och priserna har kunnat hållas konstanta. Effekterna på konkurrens och administration bedöms som relativt marginella.

Av de reformer som genomförts anser företagen att det är kravet på kassaregister som haft störst effekt på moms- och skattefusk. Personalliggaren har inte haft lika stor effekt men uppfattas som ett bra komplement som ytterligare begränsar möjligheten till svartarbete. Få anser att momssänkningen haft störst effekt. De som anser det är företag med högre omsättning och de uppger att sänkningen har gett dem större marginaler. Den samlade

effekten av reformerna anses vara störst på skattefusk i form av svartarbete och svart försäljning.

Undersökningen visar emellertid också att företagarna anser att problem med skattefusk kvarstår. Visserligen instämmer bara 10-15 procent av företagen i påståendet att svartarbete, oredovisad försäljning och felredovisad moms är vanligt förekommande idag. Men samtidigt bedömer 28 procent av företagarna att omkring 10 procent av alla företag i branschen fuskar. 18 procent av företagarna bedömer att det rör sig om ungefär 20 procent.

6 Andra relevanta reformer inom området

6.1 Krav på personalliggare

Krav på personalliggare i vissa företag började gälla den 1 januari 2007.⁴³ De nya bestämmelserna innebar dels en skyldighet att i personalliggare föra in uppgifter som identifierar näringsidkaren, de personer som är verksamma i näringsverksamheten och de tidpunkter då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas. Därtill infördes nya kontrollbefogenheter för Skatteverket. Ett nytt instrument, kontrollbesök, infördes vid sidan av revision för att kontrollera att företagen följer lagstiftningen. Vid kontrollbesöket får Skatteverket begära att en person som utför, eller kan antas utföra, arbetsuppgifter i verksamheten styrker sin identitet. Uppgifterna får också stämmas av mot personalliggaren. Kontrollbesök får genomföras oanmälda men ska genomföras så att de inte vållar näringsidkaren större kostnad eller olägenhet än nödvändigt.

Lagstiftningen föregicks av ett flertal utredningar som alla har det gemensamt att de konstaterar att ökade möjligheter för Skatteverket att kontrollera skattefusk och svartarbete där det förekommer, dvs. på arbetsplatsen, behövs.⁴⁴ För att åstadkomma detta fördes fram ett förslag som ger Skatteverket möjlighet att kontrollera en av de viktigaste kostnadsposterna i en verksamhet, arbetskraften, direkt på arbetsplatserna som ett komplement till övrig kontroll.

Regeringen uppgav som främsta skäl till förslaget vikten av att begränsa det fusk genom svart arbetskraft som förekommer i flera branscher. Det svarta arbetet medför såväl svarta löner till personal som svarta inkomster till näringsidkaren eller ägaren själv. Ett kontrollinstrument som är mindre resurskrävande per kontroll än de existerande och som i första hand inte inriktas på att kontrollera historiska uppgifter för att stämma av en lämnad deklARATION⁴⁵ ansågs behövas för att bättre kunna bekämpa svartarbetet.

⁴³ Lag (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher infördes genom prop. 2005/06:169 *Effektivare skattekontroll m.m.* Sedan den 1 januari 2012 har bestämmelserna om personalliggare infogats i skatteförfarandelagen (2011:1244, SFL). Därmed har Lag (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher upphört att gälla. I allt väsentligt har bestämmelserna förts över till SFL med oförändrat innehåll.

⁴⁴ Bl.a. Branschanseringsutredningens betänkanden SOU 1996:172 och SOU 1997:111, RSV Rapport 2002:3, promemoria från en arbetsgrupp utsedd av finansministern Ds 2005:28 ”Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen”

⁴⁵ Prop. 2005/6:169 s.34

Förslaget begränsades initialt till två branscher, restaurang- och frisörbranscherna⁴⁶, där svartarbete bedömdes vara särskilt omfattande samt för att ge tid till att införa regelverket och utvärdera dess effekter. Genom lagändring har kravet på personalliggare utvidgats och omfattar sedan den 1 april 2013 även tvätterier.⁴⁷

Näringsidkare som huvudsakligen säljer andra varor eller tjänster undantogs från kravet på personalliggare. Inte heller den som har en enskild näringsverksamhet och säljer tjänster som omfattas av kravet men där endast näringsidkaren själv eller dennes make eller barn under 16 år är verksamma behöver föra en personalliggare.

Enligt nuvarande regler ska kontrollavgift tas ut om Skatteverket vid kontrollbesök finner att den som är skyldig att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare inte fullgör detta eller inte håller personalliggaren tillgänglig i verksamhetslokalen. Avgiften är 10 000 kronor för varje kontrolltillfälle och 2 000 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare. Avgiften kan tas ut med 20 000 kronor vid en upprepad förseelse inom ett år om kontrollavgift på 10 000 kronor har tagits ut tidigare⁴⁸.

Genomförda utvärderingar

Under 2007 inledde Skatteverket en effektmätning av införandet av personalliggare och Skatteverkets kontrollbesök. De preliminära resultaten visade på att lagstiftningen gett positiva effekter vilka diskuterades med branschen. Den vidare analysen visade dock på att det fanns ett behov av fördjupade studier.

I *Närvaroliggare och kontrollbesök*, DS 2009:43⁴⁹ utvärderas systemet med personalliggare. Utredningen undersökte främst systemets effekter på skatteundandragande och på företagandet.⁵⁰ Utvärderingen av effekterna på skatteundandragandet utgick från att kravet på personalliggare och de utvidgade kontrollmöjligheterna förväntades leda till att den upplevda risken för upptäckt vid skatteundandragande skulle öka bland företagen. Därmed skulle benägenheten att redovisa lönekostnader korrekt öka. I den mån man kan påvisa att företagens löneredovisning ökade i samband med att kravet på personalliggare infördes, utan att det kunde förklaras av förändringar i andra faktorer som inträffade samtidigt, skulle det kunna ses som en indikation på att de nya reglerna medfört att tidigare svarta löner hade blivit vita.

Utredningens upplägg och slutsatser

Utredningen undersökte dels den initiala effekten av de nya reglerna månaderna efter införandet, dels den långsiktiga effekten ett par år senare. För att beräkna den initiala effekten användes en före-efter-analys där redovisad lönesumma strax före regeländringen

⁴⁶ Även pizzabutik eller liknande avhämtningsställe t.ex. gatukök, kafé, personalmatsal, catering och centralkök anses vara restauranger. Lag (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher 2 §

⁴⁷ Prop. 2012/13:34 samt Lag 2013:27, som trädde i kraft 1 april 2013.

⁴⁸ Skatteförfarandelagen 50 kap.

⁴⁹ Överlämnades till chefen för Finansdepartementet den 30 september 2009

⁵⁰ Utredningen skulle även undersöka om de nya reglerna bidrar till ökad administrativ börda, om det medför integritetskränkningar, belysa effekterna på Skatteverkets kostnader, utreda förenklingsmöjligheter samt möjligheter och konsekvenser att utvidga systemet till att omfatta bygg- och tvätteriverksamheter.

jämförs med redovisad lönesumma strax efter. Den långsiktiga effekten beräknades genom att jämföra den faktiska förändringen i lönesumman med den man hade kunnat förvänta sig utan personalliggare. I båda fallen krävs att effekterna av kravet på personalliggare isoleras från andra förändringar som inträffar samtidigt.

För att utvärdera effekterna på företagandet genomfördes intervjuundersökningar riktade mot företagare som omfattas av reglerna. I denna del genomfördes dels en kvalitativ studie med djupintervjuer och fokusgrupper samt en kvantitativ undersökning med telefonintervjuer. Dessutom genomfördes en webb-enkät internt inom Skatteverket till alla som arbetat med kontroll av personalliggare.

Den initiala effekten avser effekten på redovisade löner de närmaste månaderna efter införandet. Behovet av att isolera effekterna av kravet på personalliggare från andra förändringar som inträffar samtidigt hanteras på flera sätt. Effekten av säsongvariation eliminerades genom att inrikta analysen på differensen mellan en viss månad och samma månad året före. För att justera för effekter av ändrad timlön räknades redovisad lönesumma om till arbetade timmar. Analysen går sedan ut på att jämföra denna differens i antalet arbetade timmar per månad omedelbart efter reformen (januari 2007) med motsvarande differenser tre år före införandet.

Differenserna i antalet arbetade timmar de tre åren före införandet varierade stort. Under 2005 var de mestadels negativa och under den övriga tiden mest positiva. Fr.o.m. januari 2007 uppvisar differenserna en kraftig ökning. Skillnaden mellan differensen för januari 2007 och genomsnittet av differenserna för 2004 – 2006 uppgick till 574 000 timmar. När jämförelsen begränsas till genomsnittet av differenserna för 2006 uppgår skillnaden till 505 000 arbetade timmar. Utredningen konstaterar därefter att effekten av införandet var en ökning med mellan 505 000 och 574 000 arbetade timmar⁵¹ eller 3 100 - 3 500 årsarbetskrafter. Det motsvarar 6,4 – 7,6 procent av restaurangbranschens totala lönesumma för januari 2007.

Den långsiktiga effekten undersöktes genom jämförelser av den faktiska utvecklingen av lönesumman med olika typer av beräkningar av den utveckling man hade kunnat förvänta sig utan personalliggare. Företagens faktiska redovisning av lönesumma ökade under perioden 2007 och 2008 men ökningstakten avtog något. Någon del av denna ökning bedömdes bero på införandet av personalliggare och någon del på övriga externa faktorer.

För att kunna bedöma hur förändringen hade sett ut utan personalliggare användes utvecklingen i ett antal andra storheter som restaurangbranschen under normala omständigheter kan förväntas följa men som inte påverkas av de nya bestämmelserna. De referenser som användes var utvecklingen av förädlingsvärdet i restaurangbranschen, av hushållens användning av restaurang- och hotelltjänster, BNP i Sverige, tjänstesektorn i Sverige och restaurangbranschen i våra nordiska grannländer. Därutöver används en statistisk prognosmodell där löneutvecklingen i ett antal branscher som bedöms följa samma konjunkturcykel som restaurangbranschen.

⁵¹ Ds 2009:43, sid 258

Utredningen framhåller att osäkerheten i beräkningarna är stor och att det går att framföra kritik mot var och en av de olika beräkningar som görs. Men samstämmigheten i de olika måtten ger enligt utredningen grund för slutsatsen att kravet på personalliggare haft en betydande effekt på löneredovisningen i restaurangbranschen vilket tyder på att den medfört att ett stort antal svarta jobb blivit vita. Resultaten visar att effekten ökat successivt under de två första åren efter införandet. Sammantaget visar beräkningarna, enligt utredningen, att den långsiktiga effekten på redovisad lönesumma uppgår till mellan 5 och 11 procent vilket motsvarar mellan 3 000 – 6 000 årsarbetskrafter⁵².

I den kvalitativa undersökningen framgick att företagarna ansåg att personalliggaren och kontrollerna medfört att svartarbetet minskat. Samtidigt som man tror att flertalet företagare anpassar sig till regelverket ansåg man att det finns företagare som kommer att hitta nya vägar att använda svartarbete även i framtiden. Kravet på personalliggare anses också ha medfört att företagarna undviker att ta in personer som vill arbeta svart och att fler får möjlighet att jobba vitt.

I den kvantitativa enkätundersökningen framgår att 6 av 10 företagare är positiva till personalliggaren och de ser det som en fördel att de har bättre koll på personalens arbetstid. Sammantaget dominerar synpunkterna om att personalliggaren bidrar till att minska svartarbete och leder till en sundare konkurrens i branschen. Av undersökningen framgår att 60 procent instämmer i att det är en stor risk att fuska med personalliggaren, 54 procent instämmer i att kontrollen är en effektiv metod att upptäcka svartarbete och 53 procent anser att personalliggarna minskat svartarbete i branschen.

6.2 Krav på kassaregister

Krav på kassaregister i kontanthandeln började gälla den 1 januari 2010.⁵³ De nya bestämmelserna innebar att den som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning måste ha ett certifierat kassaregister och anmäla innehavet till Skatteverket. Vidare innebar de nya reglerna en skyldighet att alltid ta fram och erbjuda kunden ett kvitto. Därtill gavs Skatteverket rätt att, vid sidan av ordinarie revision, använda sig av två nya kontrollverktyg: tillsyn och kontrollbesök. Det övergripande syftet med lagstiftningen var att skydda seriösa företagare mot illojal konkurrens genom att göra det svårare att undanhålla skatt inom kontanthandeln.

Liksom bestämmelserna om personalliggare föregicks lagstiftningen om kassaregister av flera utredningar. Regeringens förslag överensstämde i huvudsak med det förslag som lämnades av 2004 års skattekontrollutredning.⁵⁴ Utredningen konstaterade att det fanns omfattande och allvarliga problem med skatteundandragande i kontantbranscherna. Sätten att undandra intäkter från redovisningen var många, från rena manipulationer till att föra undan intäkter från redovisning genom att inte alls registrera transaktionen i kassaregister. Samtidigt konstaterade utredningen att kontantbranscherna i allmänhet var svårkontrollerade och kontrollerna resurskrävande.

⁵² Ds 2009:43, sid 242

⁵³ Lagen (2007:592) om kassaregister mm trädde i kraft den 1 januari 2008, men skyldigheterna började gälla först den 1 januari 2010. Sedan den 1 januari 2012 finns bestämmelserna i skatteförordning (2011:1244).

⁵⁴ SOU2005:35 "Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott". Dessförinnan hade förslag om införande av krav på kassaregister väckts av bl.a. Branschsaneringsutredningen, SOU 1996:172 och 1997:111.

Kravet på kassaregister gäller alla näringsidkare som säljer varor eller tjänster mot kontant betalning (även kontokortsbetalning). Kravet på registrering i kassaregister gäller dock bara den kontanta försäljningen i dessa företag, inte den fakturerade försäljningen. Vissa typer av verksamheter är dock undantagna. Det gäller främst verksamheter där den kontanta försäljningen är av obetydlig omfattning (mindre än fyra prisbasbelopp), torg- och marknadshandel, taxiverksamhet, distans- och hemförsäljning samt näringsidkare som enligt inkomstskattelagen inte ska beskattas för försäljning av varor och tjänster i Sverige. Fr.o.m. den 1 januari 2014 kommer kravet även omfatta torg- och marknadshandel. Undantag kan även medges i enskilda fall om behovet av tillförlitligt underlag för skattekontroll kan tillgodoses på annat sätt eller om det kan anses vara oskäligt att kräva kassaregister.⁵⁵

Kravet på kassaregister kombinerades med införandet av två nya kontrollinstrument för Skatteverket. Tillsynsinstrumentet gav Skatteverket rätt att göra oanmälda besök i kontanthandeln för att säkerställa att de som omfattas av kravet på kassaregister också har ett sådant och att det uppfyller föreskrivna krav. Det andra instrumentet, kontrollbesök, gav Skatteverket rätt att utföra fyra olika typer av kontrollåtgärder: kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering. Syftet är att säkerställa att kvittokravet efterlevs och, framförallt, att försäljningen faktiskt registreras. Kontrollen får genomföras dolt och, följaktligen, utan förannmälan. Den behöver heller inte föregås av misstanke om oegentligheter.

Enligt nuvarande bestämmelser ska Skatteverket ta ut en kontrollavgift vid tillsyn eller kontrollbesök om den som är skyldig att använda kassaregister inte fullgör denna skyldighet eller inte har lämnat uppgift till Skatteverket om de kassaregister som finns i verksamheten. Avgiften är 10 000 kronor vid varje kontrolltillfälle. Vid en upprepad förseelse inom ett år från det att kontrollavgift meddelades är avgiften i stället 20 000 kronor.⁵⁶

Genomförd utvärdering

I Skatteverkets rapport 2013:2 ”*Krav på kassaregister*” redovisas en effektutvärdering av de nya bestämmelserna. Syftet var i första hand att utvärdera i vilken utsträckning kravet på kassaregister och Skatteverkets nya kontrollmöjligheter påverkat skatteundandragandet i kontanthandeln. Därutöver var syftet att belysa hur berörda företag och verksamma inom kontrollverksamheten ser på lagstiftningen, dess tillämpning och effekter. Vidare undersöktes i vilken utsträckning oredovisade köp fortfarande förekom, två år efter ikraftträdandet, i företag med kassaregister.

Utvärderingens upplägg och slutsatser

För att kunna bedöma effekterna på skatteundandragandet användes flera olika metoder. För det första användes statistiska metoder för att analysera utvecklingen av redovisad omsättning i kontanthandelsföretag i samband med att de anmäler kassaregister till Skatteverket. För det andra analyserades resultaten från revisioner genomförda inom kontanthandeln före och efter reformen. Slutligen genomfördes olika intervjumetoder, såväl

⁵⁵ Möjligheten till undantag i enskilt fall utvidgades fr.o.m. 1 juli 2013 genom förslag i prop. 2012/13:129. Oskälighetskravet för undantag avsåg tidigare bara situationer då det på tekniska grunder kunde anses oskäligt att kräva kassaregister.

⁵⁶ Skatteförfarandelagen 50 kap.

kvantitativa som kvalitativa, för att fånga företagens och Skatteverkets anställdas bedömningar av lagstiftningens effekter på skatteundandragandet.

Utgångspunkten för den statistiska analysen var att reformen förväntades leda till att företag, som tidigare underlät att registrera delar av sin försäljning, skulle upphöra med detta helt eller delvis i samband med att de anmäler kassaregister till Skatteverket. I den mån så skedde borde det visa sig i högre redovisade intäkter, genomsnittligt sett, bland alla företag månaderna efter att företagen anmält innehav av kassaregister till Skatteverket jämfört med perioden före. För att kunna särskilja de förändringar i företagens redovisade omsättning som kan hänföras till införandet av kassaregister från andra förändringar som äger rum samtidigt användes statistiska s.k. paneldatametoder. Resultaten visade att den redovisade omsättningen ökade med omkring 5 procent i genomsnitt för alla företag månaden efter det att företagen anmält innehav av kassaregister till Skatteverket.⁵⁷

För att undersöka om effekten skiljde sig åt mellan olika delar av kontanthandeln delades företagen in i fem olika grupper. En av grupperna bestod enbart av restaurangföretag eftersom skatteundandragandet i denna bransch uppmärksammats särskilt i många sammanhang. Resultaten visade att effekten för kontanthandelsbranschen som helhet återfanns också bland restaurangföretagen. Det skattade värdet på den initiala effekten var något lägre (4 procent) än genomsnittet för hela kontanthandeln men skillnaden är inte statistiskt säkerställd.

För att undersöka om den uppmätta effekten är robust och verkligen motsvaras av kausal effekt, dvs. att intäktsökningen orsakas av anmälan av kassaregister och inte tvärtom, genomförs ett antal känslighetsanalyser. Vidare diskuteras huruvida det kan finnas andra förklaringar till ökningen än att svarta inkomster blivit vita. Slutsatsen är att den uppmätta initiala effekten orsakats av kassaregisterreformen och att den i huvudsak motsvaras av att svarta intäkter blivit vita. Vissa tecken i data tyder dock på att effekten klingar av något med tiden. Hur stor del av den initiala uppgången i redovisade intäkter som utgörs av en bestående nedgång i skatteundandragandet kan den formella statistiska analysen visserligen inte ge något svar på. En grafisk analys av det statistiska materialet tyder dock på att åtminstone en del av effekten är bestående. Den samlade slutsatsen är därför att åtminstone 1 procent av uppgången i redovisade intäkter består på sikt och motsvaras av minskat skatteundandragande.

I termer av ökade skatteintäkter kan den initiala effekten uppskattas till omkring 15 miljarder kronor per år medan den bestående effekten beräknades till omkring 3 miljarder kronor årligen i ökade intäkter av mervärdesskatt, inkomstskatt och egenavgifter. Beräkningarna baserades på förhållandena 2012. Restaurangbranschen svarade då för drygt 10 procent av den momspliktiga omsättningen i kontanthandeln. Därmed kan den initiala effekten av kassaregisterbestämmelserna på skatteundandragandet bland restaurangföretagen uppskattas till omkring 1,6 miljarder kronor och den initiala effekten till drygt 0,3 miljarder kronor.

⁵⁷ Detta resultat baseras enbart på företag som rapporterar moms månadsvis, dvs. generellt sett något större företag. Motsvarande analys genomfördes även för företag som redovisar moms kvartalsvis. Resultaten visade på samma mönster som för månadsredovisarna men den omedelbara effekten var något högre, omkring 7 procent. Eftersom det i många sammanhang konstaterats att oredovisade intäkter ofta åtföljs av oredovisade lönekostnader användes samma typ av analys för att undersöka om reformen även påverkade företagens löneredovisning. Någon statistiskt säkerställd effekt av det slaget hittades dock inte.

I analysen av revisionsresultaten före och efter reformen var frågan om man kunde se några skillnader i resultaten som kan hänföras till de nya bestämmelsernas effekter på skatteundandragandet. På förhand kunde man tänka sig två motriktade effekter på revisionsresultaten. I den mån reformen medfört ett minskat skatteundandragande kan man förvänta lägre revisionsresultat. Men samtidigt har reformen förbättrat möjligheterna att upptäcka det skatteundandragande som ändå sker. Därigenom skulle vi kunna förvänta oss högre revisionsresultat. I analysen undersöks först om revisionerna före och efter reformen skiljer sig åt på något annat sätt än att företagen efter reformen omfattas av kravet på kassaregister.⁵⁸ Några sådana skillnader kan inte påvisas. Däremot visar det sig att revisionerna inom restaurangbranschen svarar för över 60 procent av alla revisioner. Bland företagen utanför restaurangbranschen går förändringen i revisionsresultaten i olika riktning och kan därför inte ligga till grund för någon tydlig slutsats. Inom restaurangbranschen däremot är de genomsnittliga revisionsresultaten 15 procent lägre efter reformen än före. Variationen i resultaten före respektive efter reformen är dock betydande. Skillnaden i genomsnittet mellan de två perioderna kan därför inte betraktas som statistiskt säkerställd.

I kombination med erfarenheterna från kontrollverksamheten bedömdes dock statistiken från revisionerna inom restaurangbranschen indikera att de nya bestämmelserna haft en viss effekt på skatteundandragandet i restaurangbranschen. I intervjuer med verksamma inom kontrollverksamheten framkom att man inte längre finner vissa typer av skatteundandragande, som tidigare hittades i många revisioner i denna bransch. Om skatteundandragande minskat i samma utsträckning eller om det i viss mån ersatts av andra sätt att undgå beskattning som man i revisionerna ännu inte lyckas påvisa gav dock denna del av analysen inte något svar på.

Slutligen ställdes frågor om lagstiftningens effekter på skatteundandragandet i de intervjuer av olika slag som genomfördes med branschorganisationer, företag och anställda verksamma inom Skatteverkets kontrollverksamhet. Hälften av de intervjuade branschorganisationerna ansåg att det finns indikationer på att reformen gett effekt i form av minskat skatteundandragande medan den andra halvan inte anser sig ha något underlag för att bedöma detta. Bland företagen som deltog i den enkätundersökning som genomfördes ansåg närmare hälften att de nya bestämmelserna gjort det svårare att fuska med skatten. Tittar man särskilt på svaren från företagen i restaurangbranschen finner man ingen skillnad gentemot gruppen som helhet i uppfattningen om reglernas inverkan på möjligheterna att fuska. Däremot anser restaurangföretagen i något högre utsträckning än andra att det blivit lättare för Skatteverket att kontrollera kontanthandeln och att det blivit lättare att konkurrera på lika villkor. Vidare är det en högre andel av restaurangföretagen som anser att reglerna om kassaregister är bra, 75 procent jämfört med 61 procent i hela kontantbranschen. Sammantaget visar resultaten alltså att företagen i restaurangbranschen i högre grad än andra inom kontanthandeln anser att kassaregisterreglerna fyller sitt syfte.

I de uppföljande djupintervjuerna med 30 av de företag (i alla branscher) som deltog i enkäten ansåg alla att kassaregisterreglerna haft effekt i form av minskat skattefusk. Samma bedömning gjordes i djupintervjuerna med verksamma inom Skatteverkets kontrollverksamhet. Samtidigt framkommer både i dessa intervjuer och i

⁵⁸ De faktorer som undersöks är de reviderade företagens fördelning mellan olika bolagsformer och branscher, fördelningen mellan de skatteslag som granskas samt de granskade beskattningsperiodernas längd.

företagsintervjuerna att man anser att fusk fortfarande förekommer och att företagen i viss mån funnit andra vägar att undanhålla intäkter. Totalt sett anser man dock att skatteundandragandet minskat.

7 Sammanfattning och samlad bedömning

Syftet med den analys som redovisats har varit att undersöka vilka effekter sänkningen av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster haft på mervärdesskattefusk och annat skatteundandragande inom restaurang- och cateringbranschen. I analysen ska effekter av införandet av krav på personalliggare och kassaregister beaktas. Analysen har genomförts med hjälp av såväl kvantitativa som kvalitativa metoder. I det följande ges en sammanfattande bedömning av momssänkningens effekter både betraktad för sig och i relation till de två tidigare genomförda reformerna.

Momssänkningens effekter på skatteundandragandet

I de kvantitativa analyserna särskiljs två aspekter av momssänkningen som båda kan förväntas påverka omfattningen av mervärdesskattefusk och annat skatteundandragande. Den ena är relaterad till att den lägre *nivån* på skatteuttaget, den andra till att *graden av enhetlighet* i skattestrukturen påverkas.

Effekt av lägre nivå

En lägre nivå på beskattningen skatt gör det mindre fördelaktigt att undanhålla skatt. Det är en av anledningarna till varför momssänkningen kan förväntas leda till minskat skatteundandragande. För att undersöka betydelsen av denna mekanism har två olika typer av statistiska analyser genomförts. I den ena relateras utvecklingen av företagets redovisade omsättning i samband med reformen till den samtidiga utvecklingen av priser och olika indikatorer på den faktiska försäljningens utveckling. Frågan som ställs är om utvecklingen av den redovisade omsättningen tyder på att företagen redovisar en större del av sina intäkter efter reformen. Den andra analysen utgår från att effekterna på redovisad omsättning av Skatteverkets kontrollbesök beror på skatteundandragandets omfattning. Med den utgångspunkten undersöks om dessa effekter av kontrollerna har förändrats efter reformen.

Resultaten ger inte något stöd för hypotesen att den lägre skattenivån skulle leda till ett minskat skatteundandragande inom restaurangbranschen. Viktigt att påpeka är dock att analyserna bara fångar sådana effekter som uppkommer på relativt kort sikt. I den mån benägenheten att undanhålla intäkter från beskattning påverkas först på längre sikt fångas inte det av de analyser som genomförts. Det är också möjligt att momssänkningen påverkar skatteundandragandet via en annan, lite mer komplex mekanism än att det för varje enskilt företag blir mindre lönsamt att undanhålla försäljning till beskattning. Framförallt kan man tänka sig att momssänkningens effekter på konkurrensförhållandena påverkar det totala skatteundandragandet. Den lägre momssatsen innebär att de mindre seriösa restaurangernas konkurrensfördel reduceras jämfört med mer seriösa företag. Mindre seriösa företag kan därför tänkas lämna branschen i högre grad. I den mån så sker bör det totala fuskets i branschen minska även om förändringarna i fuskbeteende inom existerande restauranger är

litet. Någon empirisk analys av om så skett har vi dock inte kunnat genomföra inom ramen för detta uppdrag.

Effekt av mer enhetlig momsstruktur i restaurangbranschen

Med en mer enhetlig momsstruktur minskar utrymmet för såväl avsiktlig som oavsiktlig felredovisning. Det är det andra skälet till varför momssänkningen kan förmodas påverka skatteundandragandet. Före momssänkningen beskattades mat som serverades på plats med normalskattesatsen på 25 procent medan hämtmat beskattades som livsmedel, med 12 procent. Genom att redovisa delar av restaurangtjänsterna som hämtmat kunde företagen undgå lite drygt halva momsen.

Före reformen redovisade restaurang- och cateringföretagen 33 procent av sin omsättning eller 45 procent av den totala omsättningen av mat till 12 procents moms. I intervjun med företrädare för branschen bedömdes detta vara en orimligt hög andel. Även erfarenheterna från Skatteverkets kontrollverksamhet tyder på att denna form av felredovisning av moms förekom i betydande utsträckning inom branschen före sänkningen. För att undersöka detta närmare användes den enkätundersökning som genomförts inom ramen för denna studie. Resultaten tyder på att den faktiska andelen hämtmat ligger på närmare 26 procent. Med reservation för att underlaget till denna uppskattning är relativt begränsat innebär den att denna typ av skatteundandragande, som försvunnit genom momssänkningen, uppgick till omkring 0,7 miljarder kronor före reformen.

Subjektiva bedömningar

Av intervjuundersökningarna framkommer att en majoritet av företagen, 59 procent, anser att momssänkningen har en viss effekt på skattefusket. Resultaten visar emellertid också att företagarna betraktar andra effekter av momssänkningen som mer betydande. Det handlar framförallt om effekterna på sysselsättning och priser. Effekterna på konkurrenssituationen och den administrativa bördan bedöms som relativt marginella.

De tre reformernas betydelse för skatteundandragandet i restaurangbranschen

På senare tid har ytterligare två reformer genomförts i syfte att begränsa skatteundandragandet i bl.a. restaurangbranschen. Det handlar om kraven på personalliggare och kassaregister som infördes 2007 respektive 2010. För att kunna belysa effekterna av momssänkningen på skatteundandragandet i relation till dessa båda reformer har vi använt oss av två tidigare genomförda effektutvärderingar. Vidare har vi genom de intervjuundersökningar som genomförts som en del av denna studie försökt fånga företagens uppfattning om de tre reformernas betydelse för moms- och annat skattefusk.

Kvantitativa jämförelser

Den utvärdering av kravet på personalliggare som redovisades 2009 tydde på att den långsiktiga effekten på redovisad lönesumma i restaurangbranschen uppgick till mellan 5 och 11 procent. Det motsvarar mellan 3 000 och 6 000 årsarbetskrafter. Utifrån vissa antaganden om genomsnittlig månadslön och aktuella skattesatser motsvarar det ett minskat skatteundandragande på mellan 0,4 och 0,7 miljarder kronor.

Utvärderingen av kravet på kassaregister redovisades i juni i år. Den visade på en omedelbar effekt på skatteundragandet, månaderna efter det att företagen anmält kassaregister till Skatteverket, på totalt 15 miljarder kronor i ökade intäkter av mervärdesskatt, inkomstskatt och egenavgifter. Restaurangbranschen har i denna studie beräknats svara för drygt 10 procent av den totala effekten, dvs. drygt 1,6 miljarder kronor. Det fanns dock vissa indikationer på att effekten klingar av något med tiden. Någon formell statistisk analys av den långsiktiga effekten kunde inte genomföras men med hänvisning till en grafisk analys av data bedömdes den bestående effekten uppgå till åtminstone 3 miljarder kronor per år för kontantbranschen som helhet. För restaurangbranschen kan den bestående effekten därmed uppskattas till åtminstone drygt 0,3 miljarder kronor.

Mot bakgrund av dessa kvantitativa analyser kan vi konstatera att effekten på skatteundragandet i restaurangbranschen av en mer enhetlig momsstruktur är av samma storleksordning och snarare något högre än effekterna av var och en av de två tidigare reformerna.

Subjektiva jämförelser

Enligt de intervjuundersökningar vi genomfört anser företagarna att kravet på kassaregister är den av de tre reformerna som haft störst effekt på moms- och skattefusk. Effekten av personalliggaren bedöms som något mindre men uppfattas samtidigt som ett komplement till kassaregisterkravet, som ytterligare begränsar möjligheten till svartarbete. Givet resultaten av de kvantitativa analyserna är det intressant att notera att få företagare i de kvalitativa intervjuerna anser att momssänkningen är den reform som haft störst effekt. I enkätundersökningen är andelen som instämmer i att momssänkningen haft betydelse för att minska skattefusket betydligt lägre än den andel som anser att kraven på kassaregister och personalliggare har haft det.

Sammanfattande bedömning

Sammanfattningsvis kan vi i de kvantitativa delarna av analysen inte påvisa någon effekt på skatteundragandet av den lägre momsnivån. Däremot ser vi en betydande effekt av den mer enhetliga momsstrukturen. Det gäller också om vi ser på effekten i relation till tidigare uppmätta effekter av kraven på personalliggare och kassaregister. Effekten av momssänkningen uppskattas till omkring 0,7 miljarder kronor.

Samtidigt bör framhållas att även om flera åtgärder vidtagits för att begränsa skatteundragandet i branschen på senare tid så är problemet inte undanröjt utan kräver fortsatta insatser, inte minst i form av kontroll. Även om bara 10-15 procent av företagen instämmer i påståendet att svartarbete, oredovisad försäljning och felredovisad moms är vanligt förekommande idag är bedömer omkring en fjärdedel av företagarna att omkring 10 procent av alla företag i branschen fuskar. Närmare en femtedel bedömer att det rör sig om ungefär 20 procent. Den genomsnittliga bedömningen är att närmare 14 procent av alla företag i branschen fuskar. Följaktligen finns det ett fortsatt behov av kontrollinsatser i branschen. Därför är det också intressant att notera att vi i analysen även funnit en tydlig effekt av Skatteverkets tillsyns- och kontrollbesök.

Referenser

Ds 2005:28 ”Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen”, Finansdepartementet, Stockholm 2005

Ds 2009:43 ”Närvaroliggare och kontrollbesök”, Finansdepartementet, Stockholm 2009

Harju, J; Kosonen, T; Nordström Skans, O: ”Empiriska analyser av restaurangmomsens påverkan på moms fusk inom restaurangnäringen” Skatteverket, Dnr 1 31 758128-13/113

Konjunkturinstitutet: ”Kortsiktiga effekter av sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster”, Fördjupnings-PM nr 13. 2012

Markör Marknad och kommunikation ”Djupintervjuer inom restaurang- och cateringbranschen” Stockholm oktober 2013a

Markör Marknad och kommunikation ”Rapport kvantitativ undersökning inom restaurang- och cateringbranschen” Stockholm oktober 2013b

Skatteverket ”Krav på kassaregister. Effektvärdering” Skatteverket Rapport 2013:2

SOU 1997:111 ”Branschsanering och andra metoder mot ekobrott”, Branschsaneringsutredningens huvudbetänkande, Stockholm 1997

SOU 2005:35 ”Krav på kassaregister – Effektivare utredning av ekobrott”, Skattekontrollutredningens slutbetänkande, Stockholm 2005

SOU 2011:24 ”Sänkt restaurang- och cateringmoms”, delbetänkande av Utredningen om sänkt moms på vissa tjänster, Stockholm 2011

Tillväxtanalys: ”Sänkt moms på restaurang- och cateringtjänster. Delrapport avseende effekter på företagsnivå”, kommande, Stockholm 2014

Bilaga: Rapportering av särskild granskningsinsats 2012

Inom ramen för det aktuella regeringsuppdraget ingick även att Skatteverket särskilt skulle granska restaurang- och cateringbranschen. I denna bilaga redovisas hur den särskilda granskningen har genomförts och erfarenheterna från insatserna.

Det fokus på restaurangbranschen som fanns sedan tidigare fortsatte under 2012. Någon utvidgning med anledning av den sänkta momsens bedömdes inte nödvändig då det redan var stort fokus på branschen i kontanthandelsinsatsen. Särskild uppmärksamhet riktades dock på vilken momssats som togs ut av företagen vid försäljningstillfället och då fel uppmärksammades vidtog revisorn lämpliga åtgärder i det enskilda fallet.

Under 2012 valdes företagen ut för kontroll på samma sätt som tidigare dvs. bl.a. utifrån interna och externa tips. Interna tips kan vara observationer vid kontrollbesök och kundräkningar. Företag kan även kontrolleras ytterligare om de har fått mer än en kontrollavgift. Ibland kontrolleras företag som använder ett visst märke/modell av ett register i verksamheten. En förändring jämfört med 2011 är att färre företag omfattas av normalskattesatsen (25 %). Ett resultat av detta är att felaktig momssats som grund för kontroll har blivit nästan obefintlig.

Kontrollverksamheten i landet genomfördes även under 2012 i form av tillsyns- och kontrollbesök, skrivbordsutredningar och revision. De fel som uppmärksammats under 2012 är att försäljning inte slås in och därmed uppstår oredovisade inkomster. Även oredovisade löner förekom samt till någon liten del felaktig momssats. De fel som uppmärksammas resulterar i höjd inkomstskatt, moms och arbetsgivaravgifter. Förändring jämfört med 2011 märks främst i färre fel pga. felaktig momssats och att de beloppsmässiga ändringarna är lägre.

Tabell 1: Tillsyn och kontroll av företag som driver restaurang, catering eller annan serveringsverksamhet, 2011 – 2012. Antal och andel av alla tillsyns- och kontrollbesök.

År	2011	2012
Antal kontrollbesök, personalliggare	5 603	6 836
Andel av alla kontrollbesök, personalliggare	70 %	76 %
Antal tillsynsbesök, kassaregister ⁵⁹	5 439	3 965
Andel av alla tillsynsbesök, kassaregister	26 %	39 %
Antal kontrollbesök, kassaregister	3 192	5 942
Andel av alla kontrollbesök, kassaregister	47 %	51 %
Antal påbörjade revisioner inom kontanthandelsinsatser	153	215
Andel av alla påbörjade revisioner inom kontanthandelsinsatser	46 %	78 %

Effekter av sänkt mervärdesskatt på restaurang och cateringtjänster

Innan momssänkningen fanns det en möjlighet att fuska med mervärdesskatten genom att ta ut för låg moms på serveringstjänster samt tillhörande mat och dryck. Försäljningen registrerades som avhämtning trots att förtäringen skedde i verksamhetslokalen. Detta fusk

⁵⁹ Under perioden har tyngdpunkten förskjutits från tillsynsbesök till kontrollbesök.

förekom i olika typer av restauranger, från små kvarterskrogar till restauranger som ingick i riksomfattande kedjor. Skatteverkets uppfattning är att detta fusk i normalfallet skedde uppsåtligt men att det i enstaka fall var en konsekvens av svaga interna rutiner. Även i de fall då det inte skedde uppsåtligt så sattes konkurrensen ur spel då lönsamheten för bolaget ökade i förekommande fall.

Inom cateringbranschen ska numera både försäljning av mat och dryck samt serveringstjänster och transport beskattas med 12 procent mervärdesskatt. Detta har ökat konkurrensen på lika villkor jämfört med tidigare då serveringstjänsterna skulle beskattas med 25 procent. Differentierade momssatser har varit ett incitament till fusk då de seriösa aktörerna konkurrerade med de som erbjöd att sälja serveringstjänster som ”mat” och därigenom endast fakturera den lägre mervärdesskattesatsen. Denna möjlighet är nu eliminerad vilket bidrar till en sundare konkurrens inom branschen.

Från och med 2010 infördes krav om certifierade kassaregister inom kontanthandeln i stort. Lagstiftningen påverkade bland annat förekomsten av tidigare frekvent förekommande funktioner i kassaregistret genom vilka det gavs möjlighet att krympa den faktiska försäljningen. Efter det att lagen trätt i kraft har Skatteverket inte kunnat konstatera att sådana funktioner/program används. Under 2010 och 2011 konstaterades att de två absolut vanligaste sätten som användes för att minska intäkterna inom restaurangbranschen låg i att låta bli att slå in försäljningen i kassan och använda sig av så kallad öppen låda samt/alternativt att använda sig av felaktiga momssatser vilket beskrivits ovan. Frekvent konstaterades detta genom kontrollköp. Allmänheten lämnade ett flertal tips till Skatteverket om att felaktig momssats tillämpades.

Under 2010 och 2011 kunde Skatteverket inte fatta beslut om kontrollavgifter enligt kassaregisterbestämmelserna när felaktig skattesats uppmärksammades. Skälet till detta var i korthet att användningen av kassaregister reglerades i Skatteverkets Föreskrift SKVFS 2009:03 vilken inte kunde ligga till grund för avgift. Från och med 2012, då lagen om kassaregister implementerades i Skatteförfarandelagen, förändrades detta. I samband med denna ändring bedömde Skatteverkets Rättsavdelning att kontrollavgift kunde bli aktuell då felaktig momssats tillämpades.

Inledningsvis under 2012, dvs. främst januari månad, lämnade allmänheten tips om för hög momssats. Även Skatteverkets medarbetare på fältet rapporterade om detta. Felaktigheterna bottnade främst i det faktum att företagen inte hunnit/haft möjlighet att ändra momssatser i berörda kassaregister. Så skedde samtidigt som felaktigheter fångades upp av bokförare och revisorer varefter rättelser gjordes.

I och med att restaurangbranschen numera har en enhetlig mervärdesskattesats gällande matservice samt catering, har möjligheten till fusk genom felaktigt momssats eliminerats. Verksamheter som har tillstånd att servera alkohol har fortfarande en reell möjlighet kvar till denna typ av fusk. Skatteverket har dock utfört ett stort antal kontrollbesök efter sänkningen utan att uppmärksamma fusk med momssatsen vad gäller alkohol vid dessa besök. Skatteverket har inte heller uppmärksammats på sådana felaktigheter i samband med den samverkan som sker med tillståndsgivare och tillsynsmyndigheter kring serveringstillstånd.

Den fördel som fuskande bolag har haft genom att använda felaktig mervärdesskattesats har nu försvunnit. I och med detta har vi minskat möjligheten till osund konkurrens inom restaurang- och cateringbranschen.

Effekter av införandet av personalliggare samt kassaregister

I och med införandet av certifierade kassaregister har Skatteverket fått möjlighet att genomföra kontrollbesök i verksamhetslokalen. Att kontrollera uppgifter avseende mervärdesskatten på det som har serverats under ett kontrollbesök blir enkelt. Gjorda observationer kan stämmas av i direkt anslutning till serveringen. Det är i samband med denna typ av kontroller som det tidigare konstaterades att den låga mervärdesskattesatsen användes.

I samband med besök finns möjlighet att stämma av faktiska förhållanden mot uppgifter i skattedatabasen. I och med detta har Skatteverket även hittat verksamheter som helt eller delvis drivs utanför systemet.

I de skatterevisoner som gjorts och som avser granskade perioder efter momssänkningen påträffas inte denna typ av fusk med mervärdesskattesatser. Det vanligaste fusket vi ser är att försäljningen inte registreras i kassaregistret och finns därmed inte med i företagets intäcksredovisning.

Genom införandet av personalliggare har möjligheten att utreda löneredovisningen i branschen på ett effektivt sätt förbättrats. Faktiska observationer stäms av med redovisade uppgifter. Detta ger en mycket god grund för att uppskatta det verkliga arbetskraftsbehovet som rörelsen kräver. Denna möjlighet till kontroll har försvårat för de näringsidkare som har haft svart arbetskraft som ett led i skattefusk och osund konkurrens.