

Sänkt restaurang- och cateringmoms

*Delbetänkande av Utredningen om sänkt moms
på vissa tjänster*

Stockholm 2011



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2011:24

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:
Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-598 191 91
Ordertel: 08-598 191 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen (SB PM 2003:2, reviderad 2009-05-02)
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice.

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryckt av Elanders Sverige AB.
Stockholm 2011

ISBN 978-91-38-23551-5
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Anders Borg

Genom beslut den 16 december 2010 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att utse en särskild utredare med uppdrag att ta fram ett lagförslag om sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster och att analysera om sänkt nivå på mervärdesskattesatsen inom vissa andra delar av tjänstesektorn är en samhällsekonomiskt effektiv åtgärd i syfte att öka den varaktiga sysselsättningen.

Regeringen förordnade kammarrättsrådet Fredrik Fries att vara särskild utredare från den 1 januari 2011.

Som experter förordnades från och med den 24 januari 2011 avdelningschefen för branschekonomi Björn Arnek, Sveriges Hotell och Restaurangföretagare, kanslirådet Anders Bergvall, Finansdepartementet, ämnessakkunniga Lena Bohm, Finansdepartementet, departementssekreteraren Charlotta Carlberg, Näringsdepartementet, skatteexperten Annika Fritsch, Företagarna, rättslige experten Martin Loeb, Skatteverket, stf. generaldirektören Erik Mellander, Institutet för arbetsmarknadspolitisk utvärdering, projektledaren Jon Nyqvist, Tillväxtverket och skatteexperten Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv.

Som sekreterare förordnades från den 1 januari 2011 departementssekreteraren Helen Forslind, departementssekreteraren Raisa Svensson och kammarrättsassessorn Sara Underskog.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om sänkt moms på vissa tjänster.

Utredningen överlämnar härmed delbetänkandet Sänkt restaurang- och cateringmoms (SOU 2011:24).

Till betänkandet fogas särskilda yttranden av experterna Björn Arnek och Annika Fritsch.

Stockholm i mars 2011

Fredrik Fries

/Helen Forslind
Raisa Svensson
Sara Underskog

Innehåll

Sammanfattning	9
Författningsförslag	13
1 Inledning	17
1.1 Bakgrund	17
1.2 Utredningens uppdrag.....	17
1.3 Utredningens arbete	18
2 Mervärdesskattens principer m.m.	19
3 EU:s och Sveriges regler om mervärdesskattesatser	23
3.1 Gällande EU-regler	23
3.2 Tidigare EU-regler om skattesats på restaurang- och cateringtjänster.....	25
3.3 Gällande svenska regler	26
3.4 Tidigare svenska regler om skattesats på restaurang- och cateringtjänster.....	26
4 Beskrivning av restaurang- och cateringbranschen	29
4.1 Restaurang- och cateringbranschen	29
4.2 Arbetsmarknaden.....	30

5	HUS-avdraget.....	33
5.1	Skälen bakom HUS-avdraget	33
5.2	Hur är HUS-avdragssystemet utformat?	34
6	Konsekvenser av sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster	37
6.1	Vad säger ekonomisk teori?.....	37
6.1.1	Optimala konsumtionsskatter med beaktande av konsumtion av fritid	41
6.1.2	Optimala konsumtionsskatter med beaktande av konsumtion av fritid och hushållsproduktion.....	42
6.1.3	Arbetsmarknadens funktionssätt.....	45
6.1.4	Övervältring på pris på lång sikt	51
6.2	Teoretiska och empiriska studier kring skattelättnader för hushållsnära tjänster.....	54
6.2.1	Vidar Christiansen (2010)	54
6.2.2	Copenhagen Economics (2007)	57
6.2.3	Peter Birch Sørensen (2010).....	58
6.2.4	Konjunkturinstitutets specialstudie; Samhälls-ekonomiska effekter av skattelättnader för hushållsnära tjänster (2005)	59
6.2.5	Handels utredningsinstitut; Sänkt mervärdesskatt – högre sysselsättning? En studie av restaurang-näringsen (2008 och 2010).....	62
6.3	Erfarenheter från andra länder av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster	64
6.3.1	Frankrike	64
6.3.2	Finland	65
6.4	Effekter på varaktig sysselsättning.....	66
6.4.1	Produktion och ökat arbetsutbud.....	66
6.4.2	Minskad strukturell arbetslöshet	74
6.5	Samhällsekonomisk effektivitet	77
6.6	Offentligfinansiella effekter	80
6.7	Fördelningseffekter.....	81

6.8	Effekter på administrativa kostnader och fullgörandekostnader	84
6.9	Konsekvenser för företagen	87
6.10	Sammanfattning av konsekvenser	88
7	Förslag till sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster	91
7.1	Hur ska begreppet restaurang- och cateringtjänster tolkas?	91
7.1.1	Någon definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster finns inte i mervärdesskattedirektivet	91
7.1.2	EU-domstolens tolkning av begreppet restaurangtjänster	92
7.1.3	Ny definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster i mervärdesskattedirektivets tillämpningsföreskrifter.....	93
7.1.4	Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning om EU-domstolens tolkning av begreppet restaurangtjänster	94
7.1.5	Svenska förarbetsuttalanden om begreppet restaurang- cateringtjänster i mervärdesskattedirektivet	95
7.1.6	Utredningens uppfattning om hur begreppet restaurang- och cateringtjänster ska tolkas	97
7.2	Samma skattesats på restaurang- och cateringtjänster som på livsmedel gör tillämpningen enklare	98
7.3	Lagförslaget omfattar inte spritdrycker, vin och starköl.....	100
8	Omfattar HUS-avdraget restaurang- och cateringtjänster?	103
8.1	Omfattar HUS-avdraget restaurang- och cateringtjänster?	103
9	Finansiering.....	105

10	När kan nya regler träda i kraft?	109
11	Författningskommentar	111
11.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	111
11.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	113
	Särskilda yttranden	115
	Referenser	121
	Bilagor	
	<i>Bilaga 1</i> Kommittédirektiv	123
	<i>Bilaga 2</i> Undersökning om reducerad mervärdesskatt på vissa tjänster med betoning på samhällsekonomiska intressen	133
	<i>Bilaga 3</i> Beräkningar av varaktig sysselsättningseffekt	187

Sammanfattning

Utredningsuppdraget

Utredningens uppdrag är att ta fram ett lagförslag om sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) från 25 procent till samma nivå som livsmedel (i dag 12 procent) samt att redovisa vilka effekter detta kan förväntas ha på bl.a. den samhällsekonomiska effektiviteten och den varaktiga sysselsättningen. Vidare ska utredningen analysera om sänkt nivå på mervärdesskattesatsen inom vissa andra delar av tjänstesektorn är en samhällsekonomiskt effektiv åtgärd i syfte att öka den varaktiga sysselsättningen. Enligt direktiven ska utredningsarbetet bedrivas i två etapper. Under den första etappen ska arbetet koncentreras kring restaurang- och cateringtjänster. Denna del av uppdraget redovisas i föreliggande delbetänkande. Enligt direktiven ska arbetet härfter bedrivas så att ett slutbetänkande kan redovisas senast den 31 oktober 2011.

Konsekvenser av sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster

Utifrån de förutsättningar som råder generellt på den svenska arbetsmarknaden och inom restaurang- och cateringbranschen förväntas en sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent öka sysselsättningen, samtidigt som effektiviteten på arbetsmarknaden och i samhället i stort kan förväntas öka. Den sammantagna långsiktiga sysselsättnings-effekten beräknas uppgå till knappt 6 000 helårsarbetskrafter. Den offentligfinansiella nettokostnaden av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster uppgår till 5,4 miljarder kronor 2012. I och med positiva sysselsättningseffekter och därigenom ökade

skatteintäkter och minskade transfereringsutgifter har den långsiktiga offentligfinansiella effekten beräknats uppgå till omkring 3,6 miljarder kronor. Kostnaden på lång sikt speglar kostnaden för åtgärden när ekonomin nått en ny jämvikt, dvs. när alla anpassningar har skett i ekonomin. Åtgärdens självfinansieringsgrad har grovt beräknats till i storleksordningen 20 procent. Detta ger en kostnad per jobb på lång sikt på omkring 0,6 miljoner kronor.

Dagens olika skattesattnivåer på restaurang- och cateringtjänster respektive livsmedel för med sig avgränsnings- och konkurrensproblem. Om skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster sänks till samma nivå som skattesatsen för livsmedel uppnås enligt utredningens uppfattning en betydande förenkling både för företag och myndigheter. Minskningen av de administrativa kostnaderna för företagen beräknas grovt uppgå till 0,2 miljarder kronor årligen. Detta motsvarar en minskning av de totala administrativa kostnaderna som mervärdesskattelagen (1994:200) ger upphov till med omkring 9 procent.

Förslag till sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster

Utredningen föreslår att skattesatsen för omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl, ska sänkas från 25 procent till 12 procent.

Hur ska begreppet restaurang- och cateringtjänster tolkas?

I tillämpningsförfordningen till EU:s mervärdesskattedirektiv finns en definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster. Denna definition blir direkt tillämplig i svensk rätt när tillämpningsförfordningen träder i kraft den 1 juli 2011.

Enligt definitionen i tillämpningsförfordningen utgörs en restaurang- eller cateringtjänst av flera olika delar, där mat och dryck är en del och övriga delar består av tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. För det första ska det alltså vara fråga om leverans av mat eller dryck (eller både mat och dryck). Det behöver inte röra sig om mat eller dryck av något särskilt slag eller mängd, utan det kan röra sig om exempelvis en middag eller en kopp kaffe och en tårbit. Vem som levererar saknar betydelse, det

kan exempelvis vara en restaurang, ett konditori eller en cateringfirma. För det andra ska det vara fråga om flera komponenter där leveransen av mat eller dryck bara är en del och där övriga komponenter utgörs av tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. Som exempel på sådana tjänster kan nämnas iordningställande av lokalen där serveringen kommer att ske, eventuell tillagning av maten, tillhandahållandet av betjäning, serveringen av själva måltiden och städning efter tillställningen. Tillhandahållanden av tjänster som inte har något samband med möjligheten att omedelbart konsumera mat eller dryck, exempelvis restaurangunderhållning, kan inte utgöra en del av en restaurang- eller cateringtjänst. För det tredje ska tjänsterna – inte tillhandahållandet av mat eller dryck – utgöra den övervägande delen. Slutligen kan konstateras att skillnaden mellan en restaurangtjänst och en cateringtjänst endast är platsen för tillhandahållandet. En restaurangtjänst tillhandahålls i tillhandahållarens lokaler, exempelvis på en restaurang eller ett konditori, en cateringtjänst utförs exempelvis hemma hos någon, i en festlokal eller på en arbetsplats.

Lagförslaget omfattar inte spritdrycker, vin och starköl

Enligt utredningens direktiv ska alkoholhaltiga drycker inte omfattas av lagförslaget om sänkning av skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster. Restaurang- och cateringtjänster föreslås nu sänkas till samma nivå som livsmedel. Spiritdrycker, vin och starköl ingår inte i kategorin livsmedel, däremot alkoholsvaga drycker som exempelvis lättöl. Mot bakgrund av hur undantaget från livsmedelskategorin är utformat är utredningens uppfattning att det endast bör vara spritdrycker, vin och starköl som inte ska omfattas av lagförslaget. Konsekvensen av detta blir att sådana drycker som kan köpas i en vanlig livsmedelsbutik, exempelvis lättöl och folköl, omfattas av en reducerad skattesats även om de ingår i en restaurang- eller cateringtjänst. Mervärdesbeskattningen av dryck, med eller utan alkohol blir alltså densamma oavsett om den ingår i en restaurang- eller cateringtjänst eller inte.

Enligt utredningens mening bör sådana restaurang- och cateringtjänster, eller delar av sådana tjänster, som innebär att spritdrycker, vin eller starköl serveras inte omfattas av sänkt skattesats. Det bör således inte vara enbart själva spritdrycken, vinet eller starkölet som ska beskattas med normalskattesatsen utan hela till-

handahållandet. Om man exempelvis serverar en starköl i en bar ska hela detta sammansatta tillhandahållande beskattas med normal-skattesatsen.

Förslag till ändring av bestämmelserna om skattereduktion för hushållsarbete

I inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om skattereduktion för hushållsarbete (HUS-avdraget). HUS-avdraget omfattar exempelvis matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden. Sådan matlagning och städning kan ingå i en cateringtjänst som enligt utredningens förslag ska mervärdesbeskattas med 12 procent. För att undvika en dubbelreglering föreslår utredningen att utgifter för hushållsarbete inte ska ge rätt till skattereduktion i de konkreta situationer arbetet ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som mervärdesbeskattas med 12 procent. Det ingår i utredningens uppdrag att se till att en dubbelreglering inte uppstår.

När kan nya regler träda i kraft?

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Finansiering

I utredningens uppdrag ingår att föreslå en finansiering inom mervärdesskatteområdet om sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster innebär offentligfinansiella kostnader. Den offentligfinansiella nettokostnaden av sänkt mervärdesskatt från 25 procent till 12 procent på restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl, uppgår till 5,4 miljarder kronor 2012. Under förutsättning att en sänkning av skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster ska finansieras inom mervärdesskatteområdet föreslår utredningen att skattesatsen om 12 procent höjs till 14,4 procent.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

1 §²

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§,

4. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2006:1389.

sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och

b) spritdrycker, vin och starköl. b) spritdrycker, vin och starköl,
och

*5. omsättning av restaurang-
och cateringtjänster, med undan-
tag för den del som avser sprit-
drycker, vin och starköl.*

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

- böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
- tidningar och tidskrifter,
- bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
- musiknoter, samt
- kartor, inbegripet atlas, vägkartor och topografiska kartor,

2. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 5, 6, 7 eller 10 samt annan omsättning än för egen verksamhet, gemenskapsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 §, allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 §, och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,

4. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läs-
handikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,

5. tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar,

6. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

7. tillträde till och förevisning av djurparker,

8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konst-

närliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och

11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 67 kap. 13 c § inkomstskattelagen (1999:1229)³ ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2011:68

Föreslagen lydelse

67 kap.

13 c §

Som hushållsarbete räknas inte

- | | |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. arbete som enbart avser installationer eller service på maskiner och andra inventarier vid tillämpningen av 13 a eller 13 b §, 2. arbete för vilket försäkringsersättning lämnats, 3. arbete för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting, <i>eller</i> 4. om- eller tillbyggnad av ett småhus för vilket fastighetsavgift inte har tagits ut enligt 6 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. | <ol style="list-style-type: none"> 3. arbete för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting, 4. om- eller tillbyggnad av ett småhus för vilket fastighetsavgift inte har tagits ut enligt 6 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, <i>eller</i> |
|--|--|

5. arbete som ingår i en sådan omsättning som avses i 7 kap. 1 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången vid 2013 års taxering.

³ Lagen omtryckt 2008:803.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Ett av de övergripande målen för den sittande regeringens ekonomiska politik är en varaktigt högre sysselsättning. Enligt de riktlinjer för skattepolitiken som riksdagen antog våren 2008 (prop. 2007/08:100, avsnitt 5.3, bet. 2007/08:FiU420, rskr. 2007/08:259) ska skattereglerna bidra till att öka den varaktiga sysselsättningen (antalet arbetade timmar i ekonomin) genom ökat arbetsmarknadsdeltagande. Detta kan ske dels genom att personer som redan har arbete ökar sitt arbetsutbud, dels genom att fler kommer i arbete.

De senaste åren har flera åtgärder vidtagits på skatteområdet i syfte att öka den varaktiga sysselsättningen, bl.a. införandet av jobb-skatteavdrag, sänkta socialavgifter för ungdomar samt skattereduktion för hushållsarbete och vissa byggtjänster (det så kallade HUS-avdraget).

I budgetpropositionen för 2011 (prop. 2010/11:100 s. 42) anförde regeringen följande. Sänkt mervärdesskatt för vissa tjänster förväntas bidra till ökad varaktig sysselsättning genom en växling från hemarbete till förvärvsarbete. Den strukturella arbetslösheten förväntas därmed bli lägre. Detta gäller särskilt för restaurang- och cateringtjänster, där betydande effekter på den varaktiga sysselsättningen kan förväntas. Mervärdesskatten för dessa tjänster bör därför sänkas. Regeringen tillkännagav även att en utredning skulle tillsättas med uppdrag att ta fram lagförslag.

1.2 Utredningens uppdrag

Den 16 december 2010 beslutade regeringen om kommittédirektiv för utredningen om sänkt mervärdesskattesats för vissa tjänster. Direktiven finns återgivna som bilaga 1 till detta delbetänkande. Sammanfattningsvis är utredningens uppdrag följande:

- Att ta fram ett lagförslag om sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) från 25 procent till samma nivå som livsmedel (i dag 12 procent).
- Att redovisa vilka effekter detta kan förväntas ha på den samhällsekonomiska effektiviteten, den varaktiga sysselsättningen och på företagande.
- Att analysera om sänkt nivå på mervärdesskattesatsen inom vissa andra delar av tjänstesektorn är en samhällsekonomiskt effektiv åtgärd i syfte att öka den varaktiga sysselsättningen.
- Att analysera vad en sänkt skattesats på dessa tjänster betyder i övrigt för exempelvis företagens administrativa börda och belastningen för Skatteverket.

Enligt direktiven ska utredningsarbetet bedrivas i två etapper. Under den första etappen ska arbetet koncentreras kring restaurang- och cateringtjänster. Denna del av uppdraget redovisas i föreliggande delbetänkande.

Enligt direktiven ska arbetet härafter bedrivas så att ett slutbetänkande kan redovisas senast den 31 oktober 2011.

1.3 Utredningens arbete

Arbetet inleddes i januari 2011. Utredningen har haft tre sammanträden och arbetet har skett i nära samarbete med utredningens experter från departement, myndigheter och organisationer.

Utredaren och en av sekreterarna har sammanträffat med företrädare för Livsmedelsföretagen samt Sveriges Bagare & Konditorer.

Arbetet med att analysera konsekvenserna av lagförslagen har skett i samråd med Näringslivets regelnämnd.

2 Mervärdesskattens principer m.m.

Mervärdesskatten infördes i Sverige 1969. Den är en allmän konsumtionsskatt eller omsättningsskatt. Den kallas också för en indirekt skatt.

Att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt eller omsättningsskatt innebär att den är avsedd att träffa konsumtionen av varor och tjänster. Det är omsättningen av dessa varor och tjänster som beskattas. Tekniskt går det till så att den näringsidkare som omsätter varorna och tjänsterna ska betala in skatten till staten. Företagen fungerar därmed som uppbördsmän. Att mervärdesskatten är en allmän konsumtionsskatt innebär att skattebasen är vid och omfattar omsättningen av så gott som alla varor och tjänster. Försäljning av vissa uppräknade varor och tjänster är dock undantagen från skatteplikt och beskattas således inte.

När mervärdesskatten kallas en indirekt skatt avser det att uttrycka att skatten förutsätts kunna övervältras framåt i distributionskedjan. Även om det är den näringsidkare som omsätter en vara eller en tjänst som är skyldig att betala in skatten till staten är avsikten att skatten ska vältras framåt på kunden som därigenom indirekt kommer att stå för skatten. Övervältringen sker genom att företagen helt eller delvis kompenserar sig för mervärdesskatten och för denna kostnad vidare till kunden genom en prishöjning.

Mervärdesskatten är en flerledsskatt som påförs i alla led i produktions- och distributionskedjan till dess försäljning sker till den slutlige konsumenten. Varje led i kedjan svarar gentemot staten för skatten på den värdetillväxt som tillförs genom bearbetning, hantering eller annan prestation i det egna ledet. Skatt ska i princip alltid tas ut vid försäljning, i de fall omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet.

I de fall kunden är en näringsidkare (som är skattskyldig för mervärdesskatt) har denne normalt avdragsrätt för den mervärdes-

skatt som säljaren debiterar. Skatten blir därför inte någon kostnad i verksamheten. För säljaren benämns skattebeloppet utgående skatt (utgående moms) och hos köparen benämns samma belopp ingående skatt (ingående moms). När skatten ska redovisas till staten är det skillnaden mellan utgående och ingående skatt som ska betalas in (om den ingående skatten är större än den utgående skatten leder det till en återbetalning till företaget).

Näringsidkaren som köpt en vara eller tjänst lägger i sin tur mervärdesskatt på försäljningsvärdet av den produkt eller tjänst som han omsätter. När varan eller tjänsten slutligen säljs till en slutkonsument (dvs. någon som inte har avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt) kommer skatten i sin helhet att utgöra en kostnad för denne.

Vid omsättning inom landet av varor och tjänster, liksom vid varuimport och vissa varuförvärv från andra EU-länder, som är skattepliktiga, tas mervärdesskatt som huvudregel ut med ett pålägg på 25 procent på varans eller tjänstens pris/värde (exklusive mervärdesskatten). Två lägre skattesatser tillämpas också beträffande vissa särskilt angivna varor/tjänster, nämligen 12 procent respektive 6 procent.

De svenska mervärdesskattegrupperna bygger i allt väsentligt på rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet. Inom EU har arbetet med att skapa gemensamma mervärdesskattegrupper pågått länge. Tanken bakom ett gemensamt mervärdesskattesystem var bl.a. att undvika snedvridningar av konkurrensen på grund av olikformiga regler i medlemsländerna och att främja uppkomsten av den gemensamma marknaden.

Mervärdesskatten har en stor statsfinansiell betydelse. När det gäller skatteuttaget i Sverige beräknades i budgetpropositionen för 2011 de totala skatteintäkterna till 1 538,6 miljarder kronor (prop. 2010/11:1, bilaga 1). De största skatteuttagen sker på arbete, med 892,4 miljarder kronor eller 58 procent av skatteintäkterna. Mervärdesskatteintäkterna beräknades till 329,3 miljarder kronor eller 21,4 procent av skatteintäkterna. Av dessa medel utgör dock 72,9 miljarder kronor ett uttag av mervärdesskatt i den offentliga sektorn som återförs genom en särskild kompensationsordning. Netto beräknades således mervärdesskatten inbringa 256,4 miljarder kronor eller 16,7 procent av skatteintäkterna. Skatt på kapital och punktskatter beräknades stå för 12,3 procent respektive 7,8 procent av skatteintäkterna.

Antalet företag som är registrerade till mervärdesskatt uppgår till omkring 1 010 000.

3 EU:s och Sveriges regler om mervärdesskattesatser

3.1 Gällande EU-regler

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för regelverket finns i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i det följande mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna tillämpa en normalskattesats, som inte får vara lägre än 15 procent (artikel 97). Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser (artikel 98). En reducerad skattesats får inte vara lägre än 5 procent (artikel 99).

En medlemsstats normalskattesats får alltså inte vara lägre än 15 procent. Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon bestämmelse om hur hög normalskattesatsen får vara. Däremot finns ett protokollsuttalande enligt vilket medlemsstaterna åtar sig att göra sitt yttersta för att förhindra att den nuvarande skillnaden mellan den lägsta och den högsta tillämpade normalskattesatsen ökar (rådets dokument 16900/10 ADD 1). Detta protokollsuttalande gjordes i samband med att bestämmelsen om normalskattesats beslutades. Skillnaden mellan den lägsta och den högsta normalskattesats som i dag tillämpas i EU:s medlemsstater är 10 procentenheter. Den lägsta skattesatsen, 15 procent, tillämpas av Cypern och Luxemburg. Den högsta skattesatsen, 25 procent, tillämpas av Danmark, Ungern och Sverige.¹ Ett protokollsuttalande är inte bindande för medlemsstaterna på samma sätt som en direktivbestämmelse, men i praktiken innebär protokollsuttalandet att så länge Cypern och Luxemburg tillämpar normalskattesatsen 15 pro-

¹ Europeiska kommissionens sammanställning VAT applied in the Member States of the European Union.

cent är det svårt för en medlemsstat att införa en högre normalnivå än 25 procent utan att utsättas för kritik från övriga medlemsstater.

I mervärdesskattedirektivet finns en lista (bilaga III) över de varor och tjänster som en reducerad skattesats får tillämpas på. Bland dessa varor och tjänster finns restaurang- och cateringtjänster. Möjligheten att tillämpa reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster öppnades för alla medlemsstater den 1 juni 2009 (rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser). Vid samma tillfälle öppnades även möjlighet för alla medlemsstater att ha reducerad skattesats på följande tjänster. Renovering och reparation av privata bostäder, fönsterputsning och städning i privata hushåll, mindre reparationer av cyklar, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne, hemtjänster såsom hemhjälp och vård av barn, gamla, sjuka eller personer med funktionshinder och frisörverksamhet.

Regleringen av skattesatser i mervärdesskattedirektivet ger alltså medlemsstaterna möjlighet att själva bestämma om man vill tillämpa reducerad skattesats på någon eller några av de varor och tjänster som anges i bilaga III. Medlemsstaterna har vidare stort utrymme att själva bestämma skattesatsnivåer. Detta sammantaget gör att skattesatsregleringen kan se mycket olika ut i olika medlemsländer. Enligt en sammanställning gjord av Europeiska kommissionen, i det följande kommissionen (VAT applied in the Member States of the European Union) tillämpade följande medlemsländer reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster per den 1 januari 2011: Belgien, Grekland, Spanien, Frankrike, Irland, Italien, Cypern, Luxemburg, Holland, Österrike, Polen, Portugal, Slovenien² och Finland. Av dessa länder tillämpade samtliga utom Belgien, Frankrike och Finland reducerad skattesats på restaurangtjänster även innan den möjligheten öppnades för alla medlemsländer genom direktiv 2009/47/EG (se vidare avsnitt 3.2).

² Slovenien tillämpar reducerad skattesats på "preparation of foods".

3.2 Tidigare EU-regler om skattesats på restaurang- och cateringtjänster

Kommissionen föreslog redan 2003 att möjligheten för medlemsstaterna att tillämpa reducerad skattesats skulle omfatta restaurangtjänster.³ Det var dock inte möjligt att nå någon överenskommelse om detta. Kommissionens förslag ledde till att en försöksverksamhet med reducerad skattesats på arbetsintensiva tjänster förlängdes för tredje gången. Vidare riktades en uppmaning till kommissionen att till slutet av juni 2007 inför rådet och Europaparlamentet lägga fram en övergripande utvärderingsrapport om de reducerade skattesatsernas effekter. Rapporten skulle täcka tjänster som tillhandahålls lokalt, bland annat restaurangtjänster, och framförallt undersöka hur de påverkar sysselsättningen, den ekonomiska tillväxten och den inre marknadens funktionssätt.⁴

Uppdraget att genomföra denna studie gick till den oberoende tankesmedjan Copenhagen Economics som lämnade sin rapport i maj 2007. En redogörelse för innehållet i denna rapport⁵ finns i avsnitt 6.2.2.

Efter att Copenhagen Economics lämnat sin rapport utarbetade kommissionen ett nytt förslag angående medlemsstaternas möjlighet att tillämpa reducerade skattesatser (KOM(2008)428). Förslaget resulterade bl.a. i att medlemsländerna i maj 2009 beslutade att lägga till ett antal tjänster i bilaga III i mervärdesskattedirektivet (direktiv 2009/47 EG). De tjänster som lades till var de tjänster som tidigare ingick i försöksverksamheten med reducerad skattesats på arbetsintensiva tjänster och restaurang- och cateringtjänster. Ändringen trädde i kraft den 1 juni 2009.

Redan före den ändring av mervärdesskattedirektivet som gjordes genom direktiv 2009/47/EG hade elva medlemsstater möjlighet att tillämpa reducerad skattesats på restaurangtjänster. De elva medlemsstater som givits specialtillstånd för detta var Grekland, Spanien, Irland, Italien, Cypern, Luxemburg, Holland, Österrike, Polen, Portugal och Slovenien.⁶

³ KOM(2003) 397 slutlig.

⁴ Rådets direktiv 2006/18/EG av den 14 februari 2006.

⁵ Taxation papers, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Working paper No 13, ISSN 1725-7557.

⁶ TAXUD/D1 D/24232 Consultation paper Review of existing legislation on VAT reduced rates.

3.3 Gällande svenska regler

De svenska bestämmelserna om skattesatser finns i 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. I Sverige tillämpas normalskattesatsen 25 procent, en reducerad skattesats om 12 procent och en reducerad skattesats om 6 procent. I 7 kap. 1 § ML sägs inledningsvis att skatt ska tas ut med 25 procent. Härfter anges i vilka fall skattesatsen i stället är 12 procent respektive 6 procent.

Med den reducerade skattesatsen 12 procent beskattas omsättning av livsmedel (med undantag för bl.a. spritdrycker, vin och starköl), rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och camping, omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Med den reducerade skattesatsen 6 procent beskattas omsättning av böcker, tidningar m.m., tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- samt balettföreställningar eller liknande, viss biblioteks- och museiverksamhet, tillträde till djurparker, upplåtelse eller överlåtelse av vissa upphovsrättsliga rättigheter, omsättning av tjänster inom idrottsområdet samt personbefordran.

Restaurang- och cateringtjänster beskattas i dag med normalskattesatsen 25 procent.

3.4 Tidigare svenska regler om skattesats på restaurang- och cateringtjänster

När mervärdesskatt infördes i Sverige den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt var beskattningen av bl.a. restaurangtjänster lägre än för andra skattepliktiga varor och tjänster⁷. Det begrepp som användes i lagstiftningen var serveringstjänster. Den lägre beskattningen gällde för hela serveringstjänsten, alltså även för alkoholhaltiga drycker. Som exempel på andra tjänster som beskattades lägre än normalt kan nämnas rumsuthyrning i hotellrörelse.

Vid 1990 års skattereform höjdes beskattningen av serveringstjänster, liksom för alla varor och tjänster med lägre beskattning, till normalnivån. I propositionen om reformerad mervärdesskatt

⁷ Olika skattesatser användes inte, utan skatten beräknades på ett reducerat beskattningsunderlag när beskattningen skulle vara lägre. För serveringstjänster var beskattningsunderlaget 60 procent av vederlaget.

m.m. uttalades att mervärdesskatten skulle vara enhetlig och generell (prop. 1989/90:111 s. 88). Några reducerade skattesatser fanns inte per den 1 januari 1991.

Redan den 1 januari 1992 gjordes det första avsteget från principen att enbart tillämpa en skattesats. Då sänktes skattesatsen för livsmedel, serveringstjänster, rumsuthyrning i hotellrörelse och upplåtelse av campingplats, personbefordran och transport i skidlift från 25 procent till 18 procent. Som skäl⁸ för sänkningen av skattesatsen på serveringstjänster, hotelltjänster, personbefordran och transport i skidlift anfördes att den högre beskattning som införts vid skattereformen varit negativ för turistnäringen. Vad gäller serveringstjänster anfördes även att ordningen med olika skattesatser för livsmedel och serveringstjänster som gällde före skattereformen lett till gränsdragnings- och kontrollproblem, något som lagstiftaren nu ville undvika (livsmedel var före skattereformen, till skillnad från serveringstjänster, inte föremål för lägre beskattning).

Från kategorin livsmedel undantogs spritdrycker, vin och starköl. I propositionen anfördes att särreglerna för de alkoholhaltiga dryckerna av praktiska skäl inte borde gälla folkölet och att samtliga drycker som säljs i den vanliga matvaruhandeln borde mervärdebeskattas efter samma skattesats. Departementschefen bedömde att den prissänkning som folkölet därmed skulle omfattas av inte stod i konflikt med de alkoholpolitiska målen.

Alkoholhaltiga drycker undantogs däremot inte från kategorin serveringstjänster. I propositionen (prop. 1991/92:50 s. 14) anfördes följande:

Inom restaurangsektorn är påslagen vid tillhandahållande av alkoholhaltiga drycker oftast mycket höga. En styrning mot en generellt hög prisnivå på dessa drycker följer också av nuvarande bestämmelser i alkohollagstiftningen. Detta innebär att det utan alkoholpolitiska olägenheter är möjligt att tillåta att också alkoholdrycker som tillhandahålls som en del av en serveringstjänst beläggs med den lägre mervärdesskatten. Genom en sådan ordning underlättas tillämpningen inom restaurangnäringen högst avsevärt. Restaurangnotornas olika poster utom tobak behöver inte beläggas med mervärdesskatt efter olika skattesatser.

⁸ Prop. 1991/92:50 s. 8–15.

Som led i att stabilisera den svenska ekonomin höjdes skattesatsnivån 18 procent till 21 procent den 1 januari 1993.⁹

Skattesatsen för serveringstjänster höjdes till normalnivån 25 procent när Sverige blev medlem i EU 1995 eftersom mervärdesskatte-direktivet vid den tidpunkten inte tillät reducerad skattesats på sådana tjänster.¹⁰

Livsmedelsmomsen sänktes till 12 procent den 1 januari 1996. Skälet för sänkningen var att man ville kompensera barnfamiljer och låginkomsttagare för sänkta ersättningsnivåer i socialförsäkringssystemen.¹¹

⁹ Prop. 1992/93:50 s. 26. Skattesatsen för hotelltjänster, personbefordran och transport i skidlift sänktes sedan den 1 juli 1993 från 18 procent till 12 procent. Syftet var att stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft (1992/93:FiU30 s. 28). Skattesatsen för personbefordran sänktes därefter den 1 januari 2001 till 6 procent för att balansera höjd dieselskatt som regeringen menade innebar nackdelar för kollektivtrafiken och annan yrkesmässig trafik (prop. 2000/2001:1 s. 235). Skattesatsen för transport i skidlift sänktes till 6 procent den 1 januari 2007 (prop. 2006/07:1 s. 160).

¹⁰ Prop. 1994/95:57 s. 124.

¹¹ Prop. 1994/95 150 s. 125.

4 Beskrivning av restaurang- och cateringbranschen

4.1 Restaurang- och cateringbranschen

År 2010 sysselsatte restaurang- och cateringbranschen cirka 93 000 personer. Det motsvarar cirka två procent av den totala arbetskraften. Antalet företag inom restaurangbranschen samma år uppgick till 24 453. Av dessa utgjorde 1 433 cateringföretag. Den totala omsättningen i restaurangbranschen 2010 uppgick till cirka 74,5 miljarder kronor, se tabell 4.1. Restaurang- och cateringbranschen är relativt småskalig och arbetsintensiv. Genomsnittlig omsättning per arbetsställe var 2010 drygt 3 miljoner kronor och genomsnittligt antal anställda per arbetsställe var närmare fyra personer. Enligt Handels Utredningsinstitut (HUI) utgör restaurang- och hotellnäringens förädlingsvärde ungefär en procent av BNP.

Tabell 4.1 Restaurang- och cateringbranschen, inklusive restauranger på hotell, 2010.

	Restaurang- och cateringbranschen, inklusive restauranger på hotell
Antal arbetsställen	24 453
Antal anställda	92 981
Omsättning, mnkr (exklusive mervärdesskatt)	74 477
Omsättning/arbetsställe	3 045 738
Omsättning/anställd	800 996
Anställd/arbetsställe	3,8

Källa: Företagsdatabasen och Statistiska centralbyrån.

4.2 Arbetsmarknaden

Hotell- och restaurangbranschen är en bransch där en relativt stor andel av de anställda är unga. År 2009 utgjorde andelen unga i branschen cirka 35 procent, se tabell 4.2 nedan. Det kan jämföras med andelen unga anställda i ekonomin i sin helhet som 2009 uppgick till cirka 10 procent. Inga större förändringar har skett i andelen unga anställda i hotell- och restaurangbranschen mellan 2004 och 2009. Det totala antalet förvärvsarbetande, som år 2009 uppgick till 111 835, är något högre än vad som presenteras i tabell 4.1. Detta beror på att tabell 4.2 även inkluderar anställda inom hotellbranschen.

Tabell 4.2 Antal anställda i olika åldrar inom hotell- och restaurangbranschen

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
16–24 år	32 550	32 113	34 206	38 899	40 137	39 392
25– år	61 309	61 204	62 846	68 402	70 576	72 443
Totalt	93 859	93 317	97 052	107 301	110 713	111 835
Andel 16–24 år	34,7	34,4	35,2	36,3	36,3	35,2

Källa: Statistiska centralbyrån.

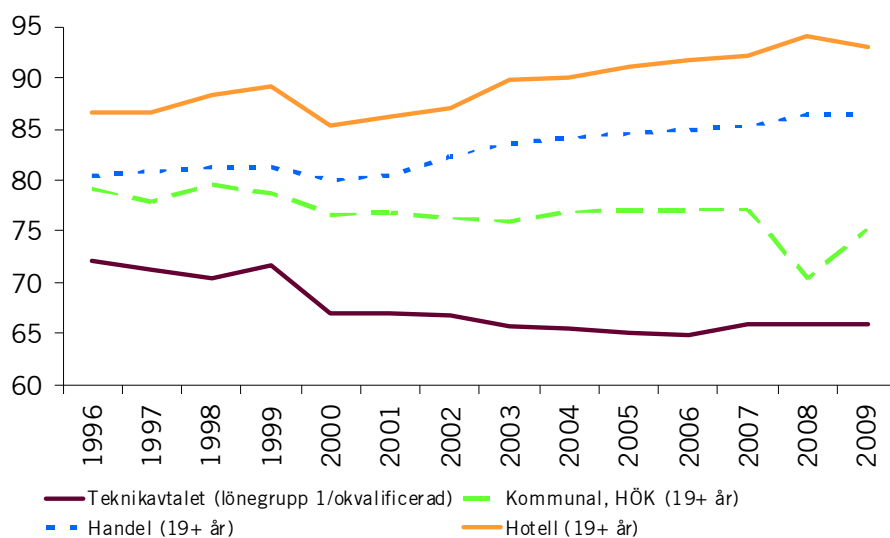
Arbetslösheten på den svenska arbetsmarknaden skiljer sig åt mellan grupper med olika utbildningsnivå. Detta indikerar att det finns problem med arbetsmarknadens förmåga att skapa jobb åt grupper med låg utbildningsnivå eller åt grupper som av andra skäl har en svag förankring på arbetsmarknaden. Det kan bero på att sysselsättningen inom dessa grupper begränsas av internationellt sett höga minimilöner.

Regeringen har under de senaste åren vidtagit flera åtgärder för att hantera arbetslösheten bland unga och andra grupper med svag förankring på arbetsmarknaden. Ett exempel är sänkta arbetsgivaravgifter för unga. Arbetsgivaravgifterna sänktes i två steg. En första sänkning skedde 2007 och en andra sänkning 2008. Andelen anställda unga inom hotell- och restaurangbranschen mellan 2004 och 2009 i tabell 4.2 ovan visar på stabila förhållanden. Även statistik från SCB kring antalet nyanställningar i hotell- och restaurangbranschen visar på stabila förhållanden mellan 2004 och 2010. Båda dessa statistik-källor visar således på att utvecklingen på arbetsmarknaden inom restaurangbranschen är relativt stabil.

I Sverige finns ingen generell minimilönenivå utan minimilönerna skiljer sig åt mellan olika avtalsområden, och därmed också mellan olika branscher. Internationellt sett har Sverige en hög fackanslutning och fackföreningarna har därmed stark förhandlingsmakt.

Minimilönernas nivå kan analyseras genom relationen mellan minimilönen och medianlönen. Kvoten mellan minimilönen och medianlönen kallas för minimilönebett. Minimilönebettet för dem som omfattas av hotell- och restaurangavtalet har ökat under den senaste tioårsperioden. Minimilönebettet är högt inom hotell- och restaurang jämfört med exempelvis branscher som omfattas av teknikavtalet och HÖK-avtalet, se figur 4.1 nedan.¹ Minimilönebettet var cirka 93 procent under 2009 för dem som omfattas av hotell- och restaurangavtalet, i figur 4.1; Hotell (19 + år).

Figur 4.1 Minimilönebett inom olika avtalsområden

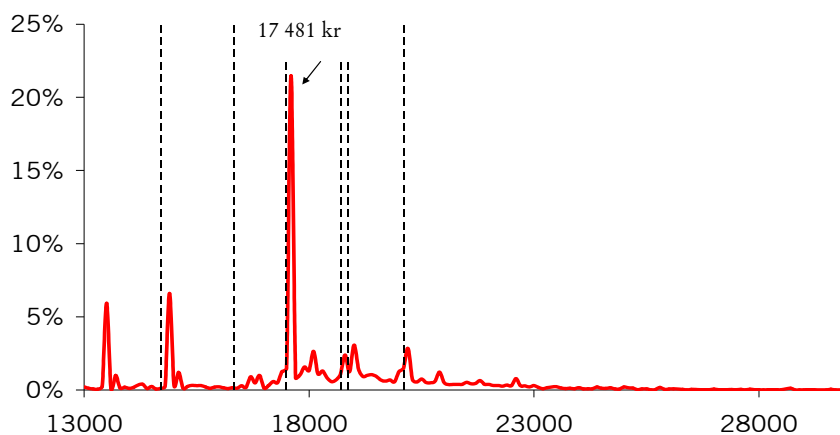


Källa: Konjunkturinstitutet, Lönebildningsrapporten (2010)

¹ HÖK-avtalet står för Huvudöverenskommelse om lön och allmänna anställningsvillkor samt rekommendation om lokalt kollektivavtal. Avtalet sluts mellan Sveriges Kommuner och Landsting och Arbetsgivarförbundet Pacta å ena sidan, samt Svenska Kommunalarbetareförbundet (Kommunal) å den andra.

Inom hotell- och restaurangbranschen befinner sig en mycket stor andel av de anställda kring minimilönenivån, se figur 4.2 nedan. Inom andra branscher, till exempel verkstadsindustrin, täcks istället väldigt få av de lägsta lönerna. I figur 4.2 kan utläsas att cirka 21 procent av det totala antalet personer som omfattas av hotell- och restaurangavtalet har en lön strax över minimilönenivån på 17 481 kronor per månad.

Figur 4.2 Lönefördelning och minimilönenivåer inom hotell- och restaurangavtalet, 2009



Källa: Konjunkturinstitutet, Lönebildningsrapporten (2010)

Anm. De streckade lodräta linjerna anger de olika minimilönenivåerna inom avtalsområdet. Data avser grundlön 2009.

I kapitel 6 studeras effekten på arbetsmarknaden och den varaktiga sysselsättningen, av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster, utifrån de förutsättningar som enligt ovan föreligger inom restaurangbranschen.

5 HUS-avdraget

5.1 Skälen bakom HUS-avdraget

Den 1 juli 2007 infördes möjlighet till skattereduktion för fysiska personer för utgifter för hushållsarbete. Som skäl för denna skattereduktion anförde regeringen sammanfattningsvis följande.

De relativt höga skatterna på arbete medför att många hushållstjänster är förhållandevis dyra. Höga skatteklivar leder till att många tjänster utförs av hushållet självt eller genom köp på den svarta marknaden, vilket ger samhällsekonomiska välfärdsförluster i form av minskad total produktion. Det finns en hög potential för nya arbetstillfällen när det gäller tillhandahållande av hushållstjänster. Vidare har Sverige ett behov av fler arbetade timmar i ekonomin. Genom en skattereduktion för hushållstjänster skapas en ny sektor för företagande och villkoren för tjänstesektorn förbättras. Genom en lägre skatt på marknadsproducerade hushållstjänster ökar individens möjligheter att arbeta med det individen är bäst på. På så sätt gör både individen och samhället specialiseringsvinster och resursutnyttjandet i ekonomin förbättras. En reducerad skatt på hushållstjänster skulle öka arbetsutbudet. I stället för att utföra hemarbetet själv köper individen tjänsten och använder den frigjorda tiden till att öka antalet arbetade timmar på marknaden. Såväl kvinnor som män ska kunna förena familjeliv med ett deltagande i arbetslivet. Förutsättningarna för att åstadkomma lika villkor för detta blir bättre om möjligheter att köpa tjänster som underlättar vardagen förbättras genom sänkt skatt på hushållstjänster. Framväxten av nya företag möjliggör att fler korttidsutbildade lättare kan ta sig in på arbetsmarknaden. Den lägre skatten på hushållstjänster ökar sannolikt efterfrågan på dessa tjänster, dvs. efterfrågan på arbetskraft kommer att öka. De som främst kommer att utföra dessa tjänster är troligen korttidsutbildade. Det är också i denna grupp som arbetslösheten är stor. En skattereduktion för

hushållstjänster gör det lättare för den vita marknaden för hushållstjänster att konkurrera med motsvarande svarta marknad. En del av svartarbetena kommer därför att kunna ersättas med vita arbeten. En av regeringens viktigaste ambitioner är att öka arbetsutbudet. Om de tjänster som utförs som hemarbete av hushållen eller som svart arbete kan omvandlas till vitt marknadsarbete skulle det ha positiva effekter för såväl sysselsättningen som tillväxten (prop. 2006/07:94 s. 34–35).

Den 1 januari 2008 utvidgades skattereduktionen för hushållsarbete till att även omfatta hushållsarbete som tillhandahållits som löneförmån. Från och med den 1 juli 2009 omfattas även utgifter för hushållsarbete när den enskilde har anlitat en privatperson som inte har F-skattsedel.

5.2 Hur är HUS-avdragssystemet utformat?

Bestämmelserna om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete är införda i 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Systemet med skattereduktion är konstruerat så att en fysisk person som har haft utgifter för visst angivet hushållsarbete eller fått sådant arbete som löneförmån kan få en minskning av bl.a. kommunal och statlig inkomstskatt med belopp motsvarande 50 procent av utgifterna för respektive värdet av förmån av sådant arbete inklusive mervärdesskatt. Om den fysiska person anlitat en privatperson som inte har F-skattsedel motsvarar skattereduktionen redovisade arbetsavgifter. Skattereduktionen får uppgå till högst 50 000 kr per person och år. Skattereduktionen omfattar enbart arbetskostnaden. Utgifter för material, utrustning och resor ger inte rätt till skattereduktion (67 kap. 18–19 § IL).

Det arbete som ger rätt till skattereduktion är följande. (67 kap. 13 § IL):

- städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden,
- vård av kläder och hemtextilier när vården utförs i bostaden,
- matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden,
- snöskotning som utförs i nära anslutning till bostaden,
- häck- och gräsklippning samt krattning och ogrärensning som utförs på tomt eller i trädgård i nära anslutning till bostaden,

- barnpassning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt lämning och hämtning till och från förskola, skola, fritidsaktiviteter eller liknande,
- annan omsorg och tillsyn än barnpassning som en fysisk person behöver och som utförs i eller i nära anslutning till bostaden eller i samband med promenader, bankbesök, besök vid vårdcentral eller andra liknande enklare ärenden.

Den 1 juli 2009 utvidgades möjligheten till skattereduktion för utgifter för hushållsarbete till att också omfatta s.k. ROT-arbete, dvs. reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder (67 kap. 13 a § IL). Det huvudsakliga syftet med utvidgningen var att minska svartarbetet och öka arbetsutbudet (prop. 2008/09:178).

Möjligheten till skattereduktion för hushållsarbete och ROT-arbete har fått den gemensamma benämningen HUS-avdrag.

I 67 kap. 13 c § IL anges vissa arbeten som inte räknas som hushållsarbete (bl.a. arbete som enbart avser installationer eller service på maskiner och andra inventarier samt arbete för vilket försäkringsersättning eller ekonomiskt stöd lämnats).

Enligt information från Skatteverket avser ansökningar om skattereduktion för hushållsarbete oftast städarbete eller annat rengöringsarbete. Ansökningar om skattereduktion för utgifter för matlagning är mycket ovanliga. Den informationen avser tiden före den 1 juli 2009 och har tagits fram manuellt. Tidigare lämnades vid ansökan om skattereduktion uppgifter om vilken typ av arbete som utförts. Uppgifterna registrerades inte. Sedan den 1 juli 2009 lämnas inte några sådana uppgifter till Skatteverket.

6 Konsekvenser av sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster

I kapitel 6 redogörs för de effekter som kan förväntas av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster samt storleken på dessa. Inledningsvis presenteras den ekonomiska teori som är relevant för att kunna studera förslagets effekter samt den empiri som finns tillgänglig. Därefter redogörs för erfarenheter från andra länder vad gäller sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster. Vidare diskuteras förväntade effekter på varaktig sysselsättning och samhällsekonomisk effektivitet. Därefter presenteras offentligfinansiella effekter, fördelningseffekter samt effekter på administrativa kostnader och fullgörandekostnader. Kapitel 6 avslutas med en kort sammanfattning i siffror av konsekvenserna av reducerad mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster.

6.1 Vad säger ekonomisk teori?

Uttag av skatter innebär ofta en kostnad för samhället eftersom skatter snedvrider konsumtions- och produktionsbeslut, vilket kan ge upphov till välfärdsförluster. För att minimera denna kostnad är det viktigt att skatteuttag sker på ett effektivt sätt. Genom skattesystemets utformning kan man påverka effektiviteten i samhällets användning av resurser.

Ibland kan styreffekterna vara syftet med en skatt, exempelvis vid miljörelaterade skatter och alkohol- och tobaksskatter. Sådana s.k. pigovianska skatter har en viktig funktion eftersom de kan bidra till att minska s.k. negativa externa effekter. Negativa externa effekter uppstår när en konsument eller producent genom sitt beteende orsakar kostnader utan att betala för detta. Det kan exempel-

vis röra sig om en fabrik som via utsläpp ger upphov till negativa miljöeffekter. Det är välkänt att man kan höja den samhälls-ekonomiska effektiviteten genom att lägga selektiva pigovianska skatter på varor vars konsumtion eller produktion genererar negativa externa effekter. Skatterna utgör en väg att få dem som orsakar kostnaderna att också betala för dem – den pigovianska skatten ”internaliserar” kostnaden som den negativa externa effekten medför. Det är däremot mindre klart huruvida man bör använda systematiskt differentierade skatter när det inte förekommer några externa effekter.

När en vara eller tjänst beskattas uppstår en kil mellan vad konsumenten betalar för varan eller tjänsten och det pris producenten erhåller. Med en skatt blir konsumentpriset högre. Detta resulterar i en lägre konsumtion och produktion av varan än vad som hade varit fallet utan skatt. När produktionen och konsumtionen ändras till följd av skatten uppstår välfärdsförluster eftersom konsumtion, för vilken det finns en betalningsvilja hos konsumenterna, trängs undan.

Hur skattebördan fördelas mellan producenter och konsumenter beror på hur priskänslig efterfrågan respektive utbudet av varan är. Om efterfrågan är priskänslig kommer producenterna att få bära en stor del av skatten. Det kan vara fallet bl.a. om det finns goda substitut som konsumenten kan välja istället när priset stiger på grund av beskattningen. Som exempel kan nämnas att om en skatt införs, som medför att priset på nötkött går upp, så sjunker efterfrågan på nötkött medan efterfrågan på fläskkött ökar. Det kan även finnas andra typer av substitut, exempelvis om skatten på spritdrycker ökar så bränner folk (mer) sprit hemma eller när priset på restaurangtjänster stiger så lagar man mer mat hemma. Är efterfrågan istället fullständigt prisokänslig blir det konsumenterna som bär hela skattebördan eftersom de då inte kan undgå skatten genom att välja andra nära substitut. Om utbudet är helt prisokänsligt blir det producenterna som får bära hela bördan av skatten. Att vara helt prisokänslig innebär att man inte ändrar sitt beteende när priset ändras, det är därmed möjligt att övervältra hela skattebördan på den prisokänsliga parten. Utbudet av en vara eller tjänst kan bl.a. vara prisokänsligt om det används unika eller ovanliga produktionsfaktorer, som saknar nära substitut, vid produktion av varan eller tjänsten.

Det finns således situationer, i alla fall teoretiskt, då konsumtion kan beskattas utan att det uppstår några välfärdsförluster. Det som

krävs är antingen att efterfrågan eller utbudet är helt prisokänslig, dvs. oelastisk. I det första fallet är det konsumenten som bär kostnaden för skatten och i det andra fallet är det producenten som gör det. I båda fallen är den omsatta kvantiteten densamma före och efter skatt och någon välfärdsförlust uppstår inte eftersom konsumtionen är oförändrad. Skatten kan i dessa fall betraktas som en ren omfördelning av inkomster.

Så länge produktion och konsumtion inte genererar några negativa externa effekter kan välfärdsförlusten av att ta ut skatt mätas med hjälp av efterfrågans och utbudets priskänslighet (s.k. elasticiteter). Enligt teorin om *optimal beskattning* bör beskattningen utformas så att behovet av skatteintäkter uppnås med så små välfärdsförluster som möjligt. Den optimala skattestrukturen är den som minimerar välfärdsförlusterna för en given skatteintäkt.

När beskattningen är utformad så att den inte förändrar de relativa priserna, dvs. prisrelationen mellan varor och tjänster bibehålls, kallas den för *neutral beskattning*. Neutral beskattning innebär att alla varor och tjänster beskattas med samma procentsats. För att en neutral beskattning inte ska påverka marknaden krävs att alla varor är lika priskänsliga.

Ur välfärdsteoretiskt perspektiv finns det inte skäl att tro att välfärdsförlusterna skulle minimeras vid en neutral beskattning. Om beskattningen utformas helt neutralt innebär det att skatteuttaget påverkar konsumtion och produktion mycket i de fall då priskänsligheten är stor. Därmed blir välfärdsförlusten större för dessa varor än för mindre priskänsliga varor. Det kan därför finnas skäl att anpassa beskattningen så att hänsyn tas till priskänsligheten och därmed minimera påverkan på konsumtion och produktion.

Startpunkten för teorin om optimala konsumtionsskatter var en artikel av Ramsey (1927). Ramseys modell beskriver hur konsumtionsskatter fungerar i en ekonomi utan inkomstskatter. Avsaknaden av inkomstskatter gör dock modellen otillräcklig, utredningen återkommer till det i det följande avsnittet. En insikt som det ofta hänvisas till i samband med Ramseys teori är att varor och tjänster som är relativt prisokänsliga bör bli föremål för beskattning. När varor och tjänster beskattas kommer konsumenterna substituera bort från dessa beskattade varor och tjänster och välja andra alternativ, vilket orsakar en snedvridning på marknaden. Ramseys tanke

var att minska dessa snedvridningar genom att beskatta varor och tjänster som är relativt prisokänsliga.¹

Vid utformningen av ett optimalt skattesystem måste dock hänsyn tas till både konsumtionsskatter och inkomstskatter då dessa är två delar av samma skattesystem och påverkar varandra.

Den moderna litteraturen om optimal inkomstbeskattning har sin utgångspunkt i en studie av Mirrlees (1971). I Mirrlees studie beaktas ett fördelningsmål och inkomstskatter används för att omfördela inkomster från högproduktiva till lågproduktiva individer. Ett centralt antagande är att beslutsfattaren kan observera inkomster på individnivå, liksom produktiviteten i ekonomin som helhet. Produktivitet på individnivå går däremot inte att observera av naturliga skäl. Beskattningen kan inte baseras på produktivitet, vilket hade varit det optimala, utan baseras i stället på inkomst.

Vid en ickelinjär arbetsinkomstbeskattning blir följden, av att inte kunna beskatta produktivitet direkt, att beteenden som genererar inkomst (dvs. arbete respektive sparande) påverkas. Individer med hög produktivitet kan välja att härma personer med lägre produktivitet, dvs. arbeta mindre och generera samma observerbara inkomst som lågproduktiva, och på så sätt erhålla högre nytta genom lägre skattebelastning och mer fritid. Denna överkonsumtion av fritid innebär en snedvridning av samhällets resurser och därigenom effektivitetsförluster samtidigt som möjligheten att omfördela inkomster begränsas. För att fördelningsmålen skall uppnås och effektivitetsförlusterna i samhället minimeras ska skattesystemet utformas så att den här typen av härmningsbeteende undviks. En optimal utformning av skattesystemet kan därigenom vara att motverka härmningsbeteende genom att beskatta varor och tjänster som är komplementära med fritid, det vill säga varor som i relativt stor utsträckning konsumeras av personer med mycket fritid (allt annat lika). På detta sätt blir konsumtion av fritid mindre attraktivt i förhållande till beskattat marknadsarbete.²

¹ Ramsey, F. 1927, A Contribution to the Theory of Taxation. *Economic Journal* 37, 47–61.

² Mirrlees, J.A. 1971, An exploration in the theory of optimum income taxation. *Review of economic studies* 38, 175–208.

6.1.1 Optimala konsumtionskatter med beaktande av konsumtion av fritid

I en studie gjord av Sandmo (1974) analyseras vilka förhållanden som måste vara uppfyllda för att det ska vara teoretiskt optimalt att tillämpa enhetliga konsumtionskatter. Hans resultat är att det krävs dels att alla varor och tjänster konsumeras tillsammans med fritid i lika stor utsträckning, dels att inkomstelasticiteten är densamma för alla varor och tjänster (dvs. om inkomsten sjunker med en procentenhet så sjunker konsumtionen av alla varor och tjänster lika mycket).³

Diamond publicerade en artikel 1975 där han utökade Ramseys analys, se avsnitt 6.1 ovan, genom att tillåta konsumenter med olika inkomster och konsumtionsmönster. Statens mål i Diamonds modell är att minimera snedvridningar samtidigt som man vill omfördela inkomster från individer med större inkomster till individer med mindre inkomster, via konsumtionskatter. Diamond visade att även om det skulle vara effektivt att beskatta varor som konsumeras tillsammans med fritid, då fritid inte går att beskatta, så kan fördelningshänsyn motivera att samma vara bör beskattas lågt om den utgör en stor budgetandel för konsumenter med låga inkomster. Med andra ord: bara om man inte tar hänsyn till fördelning kan höga skatter entydigt motiveras av att den aktuella konsumtionen sker tillsammans med konsumtion av fritid.⁴

Atkinson och Stiglitz (1976) utökade Diamonds analys genom att tillåta en icke-linjär arbetsinkomstbeskattning. De visade att om det inte är någon skillnad i hur man konsumerar olika varor tillsammans med fritid, och staten kan välja att implementera en icke-linjär inkomstbeskattning för att uppnå önskad fördelning, är det inte optimalt att differentiera varuskatter. Resonemanget är dock teoretiskt eftersom olika typer av konsumtion sker i kombination med olika mycket fritid.⁵

Efter Atkinson och Stiglitz utvecklade Christiansen (1984) analysen ytterligare. Christiansen tillät, utöver en icke-linjär arbetsinkomstbeskattning, att konsumtionen av olika varor och tjänster kan ske i kombination med olika mycket fritid. Han övervägde vilka varu-

³ Sandmo, A. 1974, A note on the structure of optimal taxation. *American Economic Review* 77, 86–98.

⁴ Diamond, P. A. 1975, A many-person Ramsey tax rule. *Journal of Public Economics*, 4, 335–42.

⁵ Atkinson, och Stiglitz, 1976, The design of tax structure: direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics* 6, 55–75.

skatter som skulle kunna kombineras effektivt med en icke-linjär arbetsinkomstbeskattning, i en ekonomi med konsumenter med olika produktivitet och där statens mål är att omfördela inkomster mellan individer. Christiansen kom fram till att varor ska beskattas högre om de är positivt relaterade till fritid, vilket betyder att mer av varan konsumeras om mer fritid konsumeras vid en given inkomst. För att förstå detta resultat är det viktigt att komma ihåg att högproduktiva individer (höginkomsttagare) inte behöver arbeta lika mycket som en låginkomsttagare för att erhålla samma löneinkomst. Genom en skatt på varor som är positivt relaterade till fritid tillsammans med en icke-linjär arbetsinkomstbeskattning kan staten styra högproduktiva individer (höginkomsttagare), som härmar låginkomsttagare, att marknadsarbeta mer.⁶

Saez (2002) utökade Christiansens analys vidare genom att även tillåta konsumenter med olika preferenser. Han visade att en icke-linjär arbetsinkomstbeskattning inte bara bör kompletteras med en skatt på varor som konsumeras tillsammans med fritid utan även med en skatt på varor som höginkomstkonsumenter har starka preferenser för. Skälet till det är att en icke-linjär arbetsinkomstbeskattning är mindre träffsäker i fördelningssyfte om preferenser mellan högproduktiva och lågproduktiva individer skiljer sig åt. Som exempel kan nämnas att en lågproduktiv individ kan ha hög inkomst om han eller hon arbetar oerhört mycket och det är då inte optimalt att denna lågproduktiva individ betalar en hög skatt på grund av den icke-linjära arbetsinkomstbeskattningen. Ett sätt att komma runt detta vore enligt Saez att via varuskatter beskatta de varor som konsumeras i större utsträckning av högproduktiva individer.⁷

6.1.2 Optimala konsumtionsskatter med beaktande av konsumtion av fritid och hushållsproduktion

Om man bortser från de fall då det finns uppenbara skäl att internalisera externa effekter talar mycket emot differentierade skatter på konsumtion. Bristen på information om i vilken utsträckning varor konsumeras tillsammans med fritid samt administrativa kost-

⁶ Christiansen, V. 1984, Which commodity taxes should supplement the income tax? *Journal of Public Economics*, 24, 195–220.

⁷ Saez, E. 2002, The desirability of commodity taxation under non-linear income taxation and heterogeneous tastes. *Journal of Public Economics*, Elsevier, vol. 83(2), pages 217–230, February.

nader för att implementera och driva in differentierade skatter gör det svårt att utforma sådana skatter på ett samhällsekonomiskt effektivt sätt. På senare tid har man inom optimal beskattningsteori intresserat sig alltmer för hushållsproduktion, vilket har gjort att argumenten för differentierade skatter på konsumtion har blivit betydligt starkare.

I ett bidrag till optimal beskattningsteori visar Kleven m.fl. (2000) att ett optimalt skattesystem bör gynna tjänster som kan produceras inom hushållet. Kleven analyserar ekonomin i en modell som är konstruerad så att skatter snedvrider valet mellan fritid och marknadsarbete samt fördelningen av tid mellan hushållsproduktion och marknadsproduktion. Det nya i Klevens modell är att man lagt till snedvridningen mellan hushållsproduktion och marknadsproduktion. Den optimala beskattningen, som bör snedvrیدا individers val så lite som möjligt, balanserar dessa val av aktiviteter mot varandra. Kleven kommer fram till att det fortfarande är av betydelse huruvida beskattade varor och tjänster konsumeras tillsammans med fritid. Klevens huvudslutsats är dock att tjänster som kan produceras inom hushållet bör beskattas relativt lågt, även om dessa tjänster konsumeras tillsammans med fritid. Poängen är att det inte behöver vara effektivt att beskatta varor och tjänster som konsumeras tillsammans med fritid högre om detta leder till att individerna väljer att producera tjänster inom hushållet som de tidigare köpt på marknaden. Med andra ord är slutsatsen att skatter i så låg utsträckning som möjligt ska styra bort från marknadsarbete.⁸

I ett senare bidrag till optimal beskattningsteori har Kleven (2004) visat att det är enklare att implementera denna typ av optimal varubeskattning än man tidigare trott. Han visar, med hjälp av en Beckerinspirerad modell (Becker 1965⁹), att information om hushållens tidsanvändning kan hjälpa beslutsfattare att hitta den optimala skattestrukturen för indirekt beskattning.¹⁰

I den senare optimala beskattningsteorin som även tar hänsyn till hushållsproduktion är en utgångspunkt att specialisering leder till högre effektivitet. När alla individer specialiserar sig på det de är relativt bra på får individerna totalt sett ett större konsumtionsutrymme. Hushållen köper en stor del av det de konsumerar på

⁸ Kleven, Richter och Sørensen, 2000, Optimal Taxation with household production, Oxford Economic Papers, 52 584–594.

⁹ Becker, G.S. 1965, A theory of the allocation of time, Economic Journal, 75, pp 493–517.

¹⁰ Kleven, H.J. 2004, Optimum taxation and the allocation of time. Journal of Public Economics, 88, p 245–557.

marknaden eftersom de har specialiserat sig på annan produktion, dvs. eget marknadsarbete. Så länge det är mer fördelaktigt för hushållen att arbeta mer och köpa varor och tjänster på marknaden än att producera dem själva i hemmen kommer en stor del av arbetet att vara förlagt till marknaden. En del av de varor och tjänster som hushållen i dag köper är substitut för sådant som hushållen kan producera själva i hemmen, t.ex. hushållsnära tjänster.

Det går inte att beskatta arbete som utförs i hemmet medan marknadsarbete går att beskatta. Skattesystemet är därmed inte likformigt mellan hushållsproduktion och marknadsproduktion. Det innebär att beskattningen förändrar prisrelationen mellan hushållsproduktion och marknadsproduktion. Det uppstår en skattekil i form av en skillnad mellan det pris inklusive skatt som en köpare betalar och det pris exklusive skatt som en säljare erhåller. Av detta följer även en stor skillnad i pris mellan eget arbete som utförs i hemmen och tjänster köpta på marknaden. Följden av höga skattekililar på hushållsnära tjänster är att det blir skattemässigt fördelaktigt att utföra arbete själv trots att man inte är ”relativt bra” på det, och den ekonomiska aktiviteten förskjuts bort från marknadsproduktion i riktning mot produktion i hemmen.

Men det är inte bara skattekillen som är avgörande för hushållens val mellan att köpa tjänster på marknaden eller att producera dem själva i hemmet. En viktig aspekt när det gäller hushållens val mellan att producera tjänsten själva eller köpa den på marknaden är hushållens preferenser. Det är preferenserna som avgör i vilken grad olika aktiviteter är substituerbara med varandra.¹¹ Hur nära substitut är ett restaurangbesök och egen matlagning? I en artikel i *Journal of Political Economy* 1977 ställde Gronau frågan; ”Skulle du hellre vilja att någon annan gjorde det?”¹² Om svaret är nej kan man betrakta tid i hemproduktion som fritid, men om svaret är ja är tid i hemproduktion snarare att jämföra med marknadsarbete. Om hushållen inte gör någon skillnad mellan olika aktiviteter är dessa perfekta substitut. Antaganden vad gäller substituerbarheten är av avgörande betydelse för att bedöma effekterna av en skattelättnad för hushållsnära tjänster.

Några andra faktorer som påverkar hushållens val mellan hemarbete och tjänster köpta på marknaden är tidsrestriktionen och budgetrestriktionen. Hushållen har ett begränsat antal timmar att

¹¹ Hansson och Norrman, 1996, *Skatter – teori och praktik*, SNS-förlag.

¹² Gronau, R. 1977, *Leisure, Home Production and Work-the Theory of the allocation of time* Revisited, *Journal of Political Economy* 85, pp 1099–1123.

fördela mellan marknadsarbete och fritid/hemarbete och priser och inkomster avgör hushållens konsumtionsmöjligheter. Genom en förändring av skattesatser kan hushållens val av fördelning mellan att köpa tjänsten eller att själv utföra arbetet påverkas.

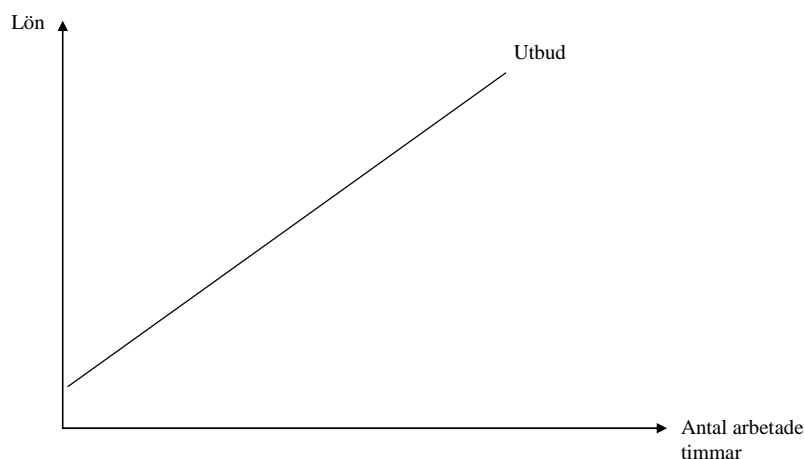
6.1.3 Arbetsmarknadens funktionssätt

För att förstå varför arbetslöshet uppstår behövs en grundläggande förståelse för hur arbetsmarknaden fungerar. Marknaden för arbetskraft är en del av faktormarknaden. På faktormarknaden köps och säljs produktionsfaktorer, dvs. olika typer av arbetskraft och kapital. Arbetstagarna bjuder ut sin arbetskraft mot betalning, medan arbetsgivarna efterfrågar arbetskraft och betalar lön för den. Om det råder fullständig konkurrens på alla marknader är det samspelet mellan utbudet och efterfrågan på arbetsmarknaden som bestämmer både lönen och sysselsättningen.

Utbudet av arbetskraft

Utbudet av arbetskraft bestäms av en mängd faktorer såsom löneläge, kultur, skatter och tillgång till barnomsorg. Det är rimligt att anta att utbudskurvan för arbetskraft har en positiv lutning. Det innebär att ju högre lönen är desto fler är villiga att arbeta. I figur 6.1 nedan illustreras utbudet av arbetskraft, den horisontella axeln visar antal arbetade timmar och den vertikala axeln visar lönen. Ju högre lönen är desto fler är villiga att arbeta.

Figur 6.1 Marknadens utbud av arbetskraft



När lönen stiger påverkas en arbetstagares val mellan fritid och arbete av två effekter. Den första effekten innebär att den högre lönen gör att det blir mer lönsamt att förvärvsarbeta jämfört med att inte arbeta. Denna effekt kallas *substitutionseffekten* eftersom den innebär att vi ersätter (substituerar) fritid med arbete med påföljd att utbudet av arbetskraft ökar. Den andra effekten kallas *inkomsteffekten* och innebär att vi inte behöver arbeta lika mycket för att upprätthålla vår ekonomiska standard och därmed minskar utbudet av arbetskraft. Det är inte självklart vilken effekt som dominerar, men enligt empiriska studier tenderar substitutionseffekten vara störst, därav den positiva lutningen av arbetsutbudet. När den erbjudna lönen stiger, ökar mängden utbud av arbetskraft eftersom det blir relativt sett mer lönsamt att arbeta.

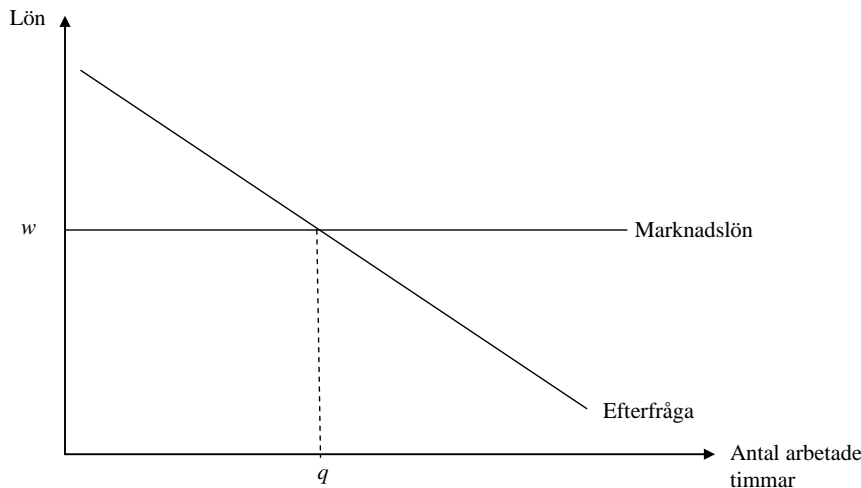
Efterfrågan på arbetskraft

Efterfrågan på arbetskraft bestäms av att arbetsgivarna behöver anställa människor för att kunna producera varor och tjänster. Efterfrågan på arbetskraft styrs dels av det totala efterfrågetrycket i ekonomin, dels av hur produktionstekniken ser ut.

Ett centralt antagande inom produktionsteori är avtagande marginalavkastning. Avtagande marginalavkastning betyder att värdet

av det som den senast anställde producerar sjunker ju fler anställda företaget har. Ett företag ska anställa så länge värdet av marginalprodukten är högre än lönen. Figur 6.2 visar efterfrågan på arbetskraft. Den negativa lutningen på efterfrågekurvan innebär att värdet på marginalprodukten sjunker med antal anställda.

Figur 6.2 Företagets efterfråga på arbetskraft



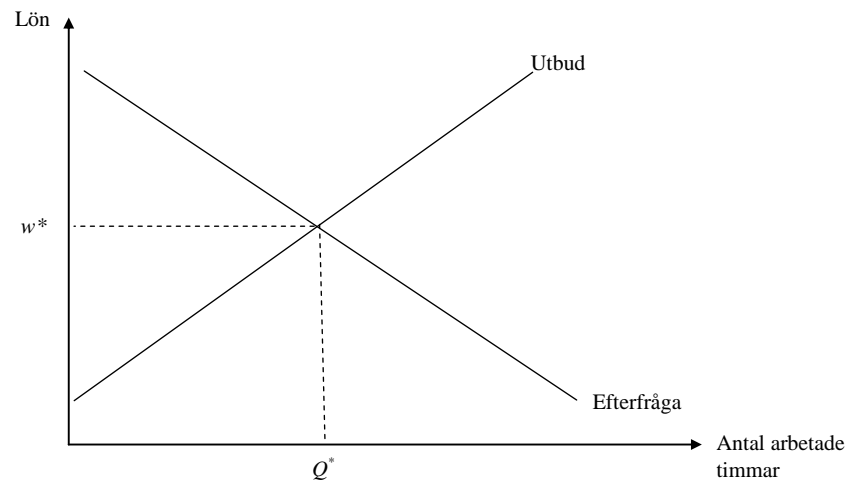
Om lönen på marknaden är w , se figur 6.2, ska företaget anställa q personer för att maximera vinsten. Om företaget har färre anställda än q , blir värdet av marginalprodukten högre än lönekostnaden. Det betyder att företaget kan öka vinsten genom att anställa fler personer. Om företaget har fler än q anställda, blir istället lönekostnaden högre än värdet av marginalprodukten. Företaget kan då öka vinsten genom att minska antalet anställda.

Ju lägre marknadslönen är desto fler personer vill företaget anställa eftersom produktionen blir lönsam vid en nivå då värdet av marginalprodukten är lägre. Ju högre löneläge desto färre personer har företaget råd att anställa. Vinsten maximeras när företagets efterfrågan på arbetskraft är lika med värdet på marginalprodukten.

Marknadslösningen

Om man summerar alla enskilda företags efterfråga på arbetskraft får man marknadens efterfrågan på arbetskraft och om man summerar alla individers utbudskurvor får man marknadens utbud av arbetskraft. Tillsammans utgör dessa arbetsmarknaden. Figur 6.3 visar arbetsmarknaden utifrån en nationalekonomisk standardmodell.

Figur 6.3 Utbud och efterfrågan på arbetsmarknaden



Jämvikt på arbetsmarknaden råder vid sysselsättningen Q^* och lönen w^* . Priset på arbetskraft (lönen) bestäms av samspelet mellan utbud och efterfråga. Jämviktspriset (jämviktslönen) är w^* . Denna lönenivå är också den där arbetstagarnas ersättning är precis lika med värdet av deras marginalprodukt.

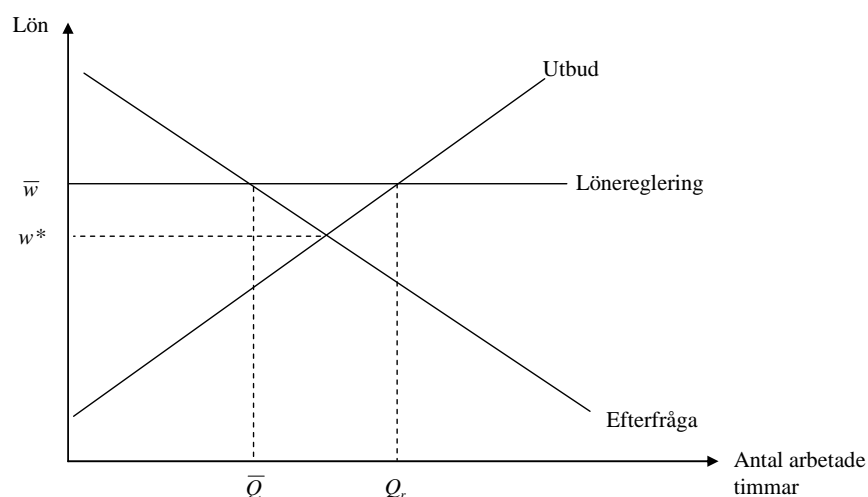
Löneskillnaderna mellan olika grupper förklaras i modellen av skillnader i produktivitet. De med högre produktivitet har en högre marginalprodukt och kan därmed sälja sin arbetskraft dyrare på arbetsmarknaden, medan de med lägre marginalprodukt kommer att erhålla en lägre lön.

Arbetslöshet

Arbetslöshet definieras som skillnaden mellan antalet personer som vid rådande lön befinner sig i arbetskraften, vilket ges av utbudskurvan, och antalet sysselsatta. Arbetslösheten kan alltså öka samtidigt som sysselsättningen ökar. Detta sker när antalet personer i arbetskraften ökar mer än sysselsättningen, det vill säga arbetsmarknaden kan inte svälja inflödet av personer som söker arbete.

Modellen ovan kan användas för att illustrera vad som händer med sysselsättning och löner vid olika förhållanden på arbetsmarknaden. Hittills har vi antagit fullständig konkurrens men det förekommer inslag av ofullständig konkurrens på arbetsmarknaden. Ett exempel är att lönerna inte bestäms av marknaden utan är föremål för förhandlingar. I Sverige finns ingen lagstadgad minimilön, utan lönerna sätts genom kollektivavtal mellan arbetsmarknadens parter och brukar benämnas ingångslön eller grundlön. Detta kan resultera i ingångslöner som är högre än marknadslönen. I figur 6.4 nedan illustreras effekterna på sysselsättningen när en löner reglering är högre än marknadslönen.

Figur 6.4 Arbetsmarknaden med en löner reglering

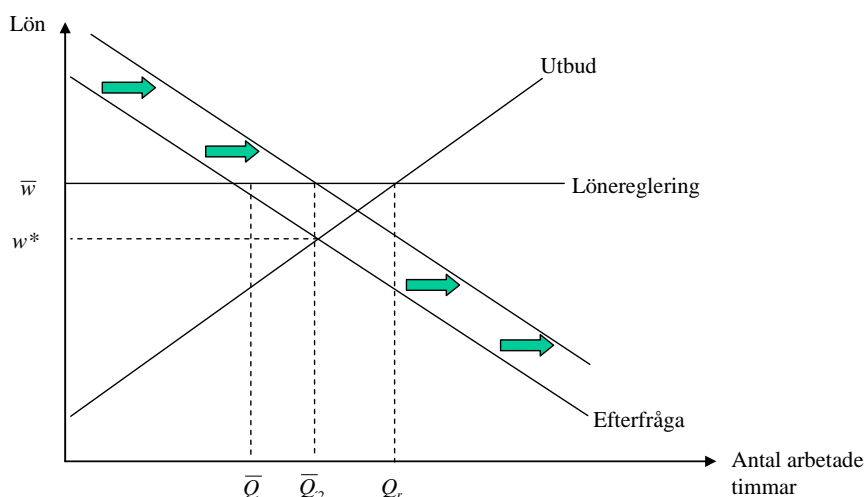


I figur 6.4 har en löne reglering gett upphov till en lön som är högre än marknadslönen w^* . Detta ger upphov till ett utbudsöverskott, fler är beredda att arbeta än vad företagen är beredda att anställa till den gällande lönen. Utbudsöverskottet utgörs av skillnaden mellan Q_r och \bar{Q} . Värdet på marginalprodukten är lika med lönen men eftersom marginalproduktiviteten är fallande är arbetsgivarna inte beredda att anställa fler än \bar{Q} till den rådande lönen. Denna typ av ojämvikt på arbetsmarknaden leder till att efterfrågan på arbetskraft är mindre än utbudet, dvs. det finns ett utbudsöverskott. Förekommer ett utbudsöverskott bestäms sysselsättningen av efterfrågan på arbete.

Arbetslöshet, dvs. att utbudet av arbetskraft är större än efterfrågan, brukar förklaras med att lönerna är för höga, eller med att efterfrågan är för liten alternativt att marknaden är för dålig på att matcha utbud och efterfrågan på arbetskraft. Förklaringen som fokuserar på lönenivåerna kallas ofta den klassiska förklaringen. Den engelska ekonomen John Maynard Keynes fokuserade på efterfrågan, den förklaringen brukar därför benämnas den keynsianska. Den sistnämnda förklaringen, dålig matchning mellan utbud och efterfråga brukar benämnas friktionsarbetslöshet. Friktionsarbetslöshet är arbetslöshet som uppstår vid byte från ett arbete till ett annat eller vid övergång från arbetslöshet till arbete.

Inom nationalekonomin brukar man skilja mellan friktionsarbetslöshet och strukturell arbetslöshet. Friktionsarbetslösheten är konjunkturberoende och oftast kortvarig. Strukturell arbetslöshet beror på obalanser mellan utbud och efterfrågan av arbetskraft som inte orsakas av variationer i konjunkturen. Strukturell arbetslöshet är ofta mer långsiktig än friktionsarbetslöshet och svårare att åtgärda, varför den betraktas som mer allvarlig.

Figur 6.5 Efterfrågan på arbetskraft skiftar



I figur 6.5 förekommer strukturell arbetslöshet på marknaden till följd av en lönreglering som gör att den faktiska lönen, \bar{w} ligger högre än marknadslönen, w^* . Denna lönreglering kan bestå av lagstadgade minimilöner eller kollektivt framförhandlade lägsta löner. Råder förutsättningarna på arbetsmarknaden motsvarande de i figur 6.5 kommer ett skift i efterfrågan att öka sysselsättningen även på lång sikt. Genom att efterfrågan skiftar eller parallellförskjuts utåt kommer fler att få jobb till den rådande lönen, sysselsättningen ökar till \bar{Q}_2 och utbudsöverskottet minskar med skillnaden mellan \bar{Q} och \bar{Q}_2 . När minimilönen är bindande, dvs. det finns ett arbetsutbudsöverskott bestäms antalet sysselsatta av efterfrågan på arbetskraft, se figur 6.5. Det är därmed möjligt att öka den varaktiga sysselsättningen med efterfrågestimulerande åtgärder.

6.1.4 Övervärling på pris på lång sikt

I utredningen antas att det råder perfekt konkurrens på marknaden för de aktuella tjänsterna och att marknaden befinner sig i en långsiktig jämvikt. Vidare antas att vid budgetneutrala mervärdesskatteförändringar ändras endast varornas relativpriser utan att den totala efterfrågan i ekonomin påverkas. Påverkas inte den totala efter-

frågan i ekonomin påverkas i regel heller inte kostnaden för produktionsfaktorerna. Med utgångspunkt från dessa antaganden redogörs i detta avsnitt för den långsiktiga effekten av en mervärdesskattesänkning på konsumentpriserna.

När det råder perfekt konkurrens på en marknad och företagen vinstmaximerar säger nationalekonomisk teori att en långsiktig jämvikt råder först då företagen använder den produktionsteknologi som medför den lägsta genomsnittliga produktionskostnaden. Det betyder att alla stordriftsfördelar har utnyttjats.

Det räcker dock inte med att vinstmaximera med denna produktionsteknologi för att jämvikten ska vara långsiktig. Antalet företag inom en specifik bransch måste också vara sådant att vinsten varken blir högre eller lägre än rådande kapitalavkastningskrav. Om det förekommer för många företag på marknaden gör de långsiktiga förluster. Vissa företag kommer då att slås ut. Då minskar utbudet på marknaden vilket innebär att konsumentpriserna stiger. När antalet företag är exakt så många att jämvikt råder mellan utbud och efterfrågan är konsumentpriset lika med genomsnittskostnaden. I den punkten sammanfaller företagets marginalkostnad med marginalintäkten, dvs. priset. Först då är marknaden för dessa företag i en långsiktig jämvikt. Om vi antar att kostnaderna för de produktionsfaktorer som företagen använder inte påverkas av antalet företag på marknaden så kommer marknads utbudskurva för den producerade varan eller tjänsten att vara horisontell. En mervärdesskatteförändring på marknaden kommer att innebära att denna horisontella utbudskurva skiftar eller parallellförskjuts nedåt (om mervärdesskatten sänks) eller uppåt (om mervärdesskatten höjs).

Anta nu att marknaden för en tjänst befinner sig i en långsiktig jämvikt när en mervärdesskattesänkning genomförs. Initialt förväntas konsumentpriset sjunka, till följd av att utbudskurvan skiftar eller parallellförskjuts nedåt, men inte med så mycket att det motsvarar hela mervärdesskattesänkningen. Detta resulterar i högre marginalintäkter för företagen som på kort sikt ökar sin produktion och sin vinst. Det medför att nya företag lockas in på marknaden och att priset sjunker, tills hela mervärdesskattesänkningen övervältrats på konsumentpriset och företagen åter producerar där genomsnittskostnaden är lika med marginalkostnaden som är lika med konsumentpriset. Vi har nått en ny långsiktig jämvikt med en större total kvantitet och ett lägre konsumentpris motsvarande mervärdesskattesänkningen.

Vid den nya långsiktiga jämvikten efter mervärdesskatteförändringen har marknadspriset förändrats motsvarande mervärdesskatteförändringen medan företagens kostnader för produktionsfaktorerna fortfarande är desamma. De enskilda företagen på marknaden producerar samma kvantitet som innan mervärdesskatteförändringen men marknads nya jämviktskvantitet är större eftersom antalet företag på marknaden har ökat.

Slutsatsen som kan dras, utifrån förutsättningen att kostnaden för produktionsfaktorerna inte påverkas av en mervärdesskatteförändring, är att producentpriset (det pris som företaget får för sin produkt) i en långsiktig jämvikt inte kommer att påverkas av en mervärdesskatteförändring. Detta innebär att på lång sikt kommer en mervärdesskatteförändring påverka konsumentpriset lika mycket som mervärdesskatten förändras, dvs. ett fullt genomslag i konsumentpriserna kan förväntas.¹³

Erfarenheter av sänkt mervärdesskatt och dess genomslag på konsumentpriset

Den 1 januari 2002 sänktes mervärdesskatten på böcker i Sverige från 25 procent till 6 procent. Vid fullt prisgenomslag innebär det en sänkning av prisnivån med 15,2 procent [= $-[(1,06/1,25)-1] \times 100$]. Prisutvecklingen bör justeras med inflationen. Mellan 2001 och 2002 var den generella prisökningen i Sverige 2,2 procent. Enligt SCB:s beräkning av den inflationsjusterade prissänkningen behövde priset på en bok sänkas med 13,3 procent för att erhålla fullt prisgenomslag. Den s.k. bokpriskommissionen som tillsattes i samband med mervärdesskattesänkningen hade till uppgift att följa och granska prisutvecklingen på böcker. Kommissionen visade att mellan 2001 och 2002 sänktes priserna på böcker med 12,7 procent.

Den 1 januari 1996 sänktes mervärdesskatten på livsmedel i Sverige från 21 procent till 12 procent. Mervärdesskattesänkningen på 9 procentenheter motsvarar en prissänkning vid fullt prisgenomslag på 7,4 procent [$(1,21-1,12)/1,21$]. KPI-mätningar av de genomsnittliga livsmedelspriserna visar att priserna mellan december 1995 och januari 1996 sjönk med 6,2 procent. Denna sänkning höll i sig under hela 1996.

¹³ För att kostnaderna för produktionsfaktorerna inte ska påverkas krävs det att det inte råder knapphet. Detta bedöms inte vara något problem i det här fallet eftersom utbudsöverskott råder för den viktigaste produktionsfaktorn; arbetskraft.

Finland deltog i det s.k. lågmomsförsöket inom EU och *sänkte mervärdesskatten på frisörtjänster* i början av 2007 från 22 procent till 8 procent. I en rapport från det finska Government Institute for Economic Research (VATT) har mervärdesskattesänkningens genomslag på priset beräknats.¹⁴ Utifrån månatlig data från finska skatteverket från 2002 till 2008 har genomslaget av mervärdesskattesänkningen på priset beräknats till hälften av sänkningen.

6.2 Teoretiska och empiriska studier kring skattelättnader för hushållsnära tjänster

Nedan presenteras fyra studier avseende reducerad mervärdesskatt på hushållsnära tjänster och en studie rörande skattelättnader på hushållsnära tjänster. Professor Vidar Christiansen, Oslo universitet, har på uppdrag av Finansdepartementet gjort en samhällsekonomisk analys, som presenteras kort. Vidare ges en sammanfattning av en rapport av konsultbolaget Copenhagen Economics, som på uppdrag av Europeiska kommissionen studerat ökad produktivitet och minskad strukturell arbetslöshet av reducerad mervärdesskatt på arbetsintensiva tjänster. Professor Peter Birch Sørensen har på uppdrag av Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi (ESO) skrivit en rapport, Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges, där han bl.a. analyserar effektiviteten av differentierade mervärdesskattesatser. Därefter presenteras en studie gjord av Konjunkturinstitutet (KI) om samhällsekonomiska effekter av skattelättnader för hushållsnära tjänster. Slutligen presenteras en studie som Handelns utredningsinstitut (HUI) har gjort på uppdrag av Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare (SHR) i vilken de har utrett hur sänkt mervärdesskatt på restaurangtjänster från 25 procent till 12 procent påverkar sysselsättningen inom restaurangbranschen.

6.2.1 Vidar Christiansen (2010)

Tillgången på empiriskt material är begränsad och Christiansen har därför i sin rapport; Undersökning om reducerad mervärdesskatt på vissa tjänster med betoning på samhällsekonomiska intressen,

¹⁴ Kosonen, T. 2010, What was actually cut in the barbers VAT cut?, Government Institute for Economic Research (VATT).

endast fört en principdiskussion och dragit slutsatser utifrån ekonomisk teori och viss empiri. Rapporten återfinns i sin helhet i bilaga 2 till detta betänkande.

I rapporten diskuteras utifrån nationalekonomisk teori hur effektiviteten, med fokus på sysselsättningseffekter, i ett samhälle påverkas av en sänkning av mervärdesskatten på de tjänster som omfattas av den utvidgning av möjligheten för EU:s medlemsstater att använda reducerad skattesats som gjordes den 1 juli 2009, se kapitel 3 för en redogörelse av dessa tjänster. Christiansen analyserar olika omständigheter som påverkar både effektiviteten och sysselsättningen i samhället vid en mervärdesskattesänkning. Omständigheter som lyfts fram i rapporten gäller gränshandel, skattefusk/svartarbete, ofullständig konkurrens, hur mycket tid som läggs på att utföra tjänsten i hemmet och starka fackföreningar.

Christiansen menar att det framförallt är vid reducerad mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster som positiva effekter på sysselsättning och ökad effektivitet kan förväntas. Han menar dock att effekterna sannolikt är små. Han noterar också att det i branschen förekommer skattefusk/svartarbete, vilket innebär att den i realiteten är lägre beskattad än andra (vita) branscher, vilket är ett argument mot att sänka mervärdesskatten. Men Christiansen menar att det likväl kan finnas argument för en skattelättnad. Om marknaden karakteriseras av monopolistisk konkurrens skulle det kunna motivera en skattelättnad eftersom priset på marknaden är högre än marginalkostnaden och att det därför finns skäl att stimulera en större produktion. Restaurangnäringen skulle enligt Christiansen kunna vara ett exempel på en marknad där det förekommer monopolistisk konkurrens.

Vilka effekterna på sysselsättningen och den samhällsekonomiska effektiviteten är beror på hur mycket tid hushållen lägger på att utföra matlagning i hemmet. För att det ska vara möjligt att erhålla en arbetsutbudseffekt krävs att det finns en potential för hushållen att öka sitt arbetsutbud genom att de minskar sitt hemarbete och ersätter en del av det obeskattade hemarbetet med tjänster köpta på den vita marknaden.

Christiansen sammanfattar restaurang- och cateringbranschen i följande punkter, som kan förväntas ha effekter på effektivitet och sysselsättning:

1. Sänkt mervärdesskatt övervältras i priset vilket leder till en ökad efterfrågan på restaurangtjänster och därigenom även till en

- ökad efterfrågan på arbetskraft (ser man till antalet anställda i sektorn i andra länder med reducerad mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster bör man kunna förvänta sig sysselsättningseffekter på grund av efterfrågeökningen av restaurangtjänster).
2. Utifrån uppgifter från vissa andra länder kan det finnas skäl att förvänta sig en viss samvariation mellan restaurangtjänster och arbetsutbud, även om detta inte direkt finns dokumenterat när det gäller Sverige.
 3. En mervärdesskattesänkning på restaurangtjänster minskar efterfrågan på andra tjänster med reducerad mervärdesskattesats eller HUS-avdrag. Detta ökar effektiviteten till följd av minskade snedvridningarna när konsumtion styrs mot varor och tjänster med lägre subventionsgrad.
 4. Det förekommer en hög andel lågutbildad arbetskraft inom restaurangbranschen.
 5. Helt svarta/obeskattade företag konkurrerar inte med helt vita/beskattade företag inom restaurang- och cateringbranschen, utan istället tillhandahålls svarta och vita tjänster blandat inom företagen.
 6. En mervärdesskattesänkning kommer sannolikt medföra en viss produktdifferentiering på grund av vissa inslag av monopolistisk konkurrens på lokala marknader.
 7. En mervärdesskattesänkning minskar de administrativa kostnaderna för myndigheter och fullgörandekostnaderna för företagen.

Christiansens slutsatser är att positiva sysselsättningseffekter kan förväntas på grund av den höga andelen lågutbildad arbetskraft inom restaurangbranschen. Arbetsmarknadsdeltagandet för lågutbildad arbetskraft i Sverige begränsas av höga löner varför en sänkt mervärdesskatt leder till minskad strukturell arbetslöshet. Däremot innebär den relativt låga priselasticiteten på restaurangtjänster att man inte kan förvänta sig en särskilt stor efterfrågeeffekt.

Vad gäller ökat arbetsutbud på grund av att svart arbetskraft övergår till vit arbetskraft är Christiansens bedömning att denna effekt sannolikt inte kan förväntas. Det beror på att helt svarta företag inte i någon större utsträckning konkurrerar med helt vita

företag inom restaurangbranschen, utan många företag tillhandahåller istället både svarta och vita tjänster. Restaurangbranschen har på detta sätt subventionerat sig själv. Enligt Christiansen leder en mervärdesskattesänkning inte till en ökad andel vita tjänster på bekostnad av svarta tjänster utan endast till en expansion av hela den samlade sektorn (den vita och den svarta sektorn). Christiansen drar inga slutsatser vad gäller arbetsutbudseffekten av omallokering av tid till följd av minskat hemarbete.

Med tanke på att de ekonomiska argumenten knappast kan påstås vara starka, särskilt inte om man tar hänsyn till osäkerheten på grundval av den begränsade empiri som är tillgänglig, bör det fästas stor vikt vid de administrativa skäl som talar för att mervärdesskattesatsen på restaurangtjänster bör vara densamma som för livsmedel och hotell. Christiansen drar också slutsatsen att positiva effekter kan förväntas på den samhällsekonomiska effektiviteten.

En generell reflektion som Christiansen gör angående en mervärdesskattesänkning för de tjänster som redan omfattas av det s.k. HUS-avdraget är att en mervärdesskattesänkning får mindre effekt än HUS-avdraget. Det beror på att skattekillen minskar betydligt mer vid HUS-avdraget där subventionsgraden utgör 50 procent av arbetskostnaden än vid en mervärdesskattesänkning från 25 procent till 12 procent.

6.2.2 Copenhagen Economics (2007)

På uppdrag av Europeiska kommissionen lämnade konsultbolaget Copenhagen Economics år 2007 en rapport om effekter av reducerade mervärdesskattesatser på arbetsintensiva tjänster.¹⁵

Copenhagen Economics utgår från två allmänna jämviktsmodeller som behandlar effekter av reducerad mervärdesskatt på olika delar av ekonomin. Genom dessa två modeller mäter de effekten på varaktig sysselsättning och ekonomisk tillväxt av sänkningar av mervärdesskatten på vissa tjänster. Den ena modellen mäter förändringar mellan olika sektorer i ekonomin medan den andra mäter överföring av arbetstimmar från den informella ekonomin (hemarbete och svartarbete) till den formella ekonomin (marknadsarbete).

¹⁵ Taxation papers, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Working paper No 13, ISSN 1725-7557.

Copenhagen Economics finner i sin studie att det finns både teoretiska och empiriska argument för reducerad mervärdesskatt på vissa tjänster som ersätter hemarbete och har en stor andel svartarbete. Detta gäller framförallt för länder med höga skatteklar, som exempelvis Sverige. Den ökade samhällsekonomiska effektiviteten beror på att snedvridningarna minskar när antalet informellt arbetade timmar minskar och antalet formellt arbetade timmar ökar. Vid en mervärdesskattesänkning av gruppen hushållsnära tjänster (vilka består av bl.a. städning, tvättning, reparationer och restaurangtjänster) på 10 procentenheter, i nordeuropeiska länder, flyttar 2,4 procentenheter av de totalt arbetade timmarna i ekonomin från hemarbete till marknadsarbete. Copenhagen Economics antar full finansiering genom en höjning av den generella mervärdesskattesatsen. Denna studie skiljer sig även från utredningens uppdrag i och med att de i sin modell tittar på effekten av en sänkning av mervärdesskatten på betydligt fler tjänster än endast restaurang- och cateringtjänster.

Copenhagen Economics finner teoretiskt stöd för att reducerad mervärdesskatt på tjänster med en stor andel lågutbildad arbetskraft ökar effektiviteten i ekonomin genom varaktigt högre sysselsättning för dessa grupper.

Copenhagen Economics huvuds slutsats är att det finns starka samhällsekonomiska skäl att göra mervärdesskatten enklare och mer enhetlig samtidigt som det under vissa förhållanden kan finnas samhällsekonomiska skäl för selektiva sänkningar av mervärdesskatten på vissa tjänster. De samhällsekonomiska skälen till selektiva sänkningar är att de tränger undan hemarbete och svartarbete och därmed ökar den varaktiga sysselsättningen.

6.2.3 Peter Birch Sørensen (2010)

Sørensen har i sin studie; *Swedish Tax Policy: Recent trends and future challenges*, beräknat effektivitetsvinsterna av att införa en enhetlig mervärdesskattesats i Sverige till 9,4 miljarder kronor.¹⁶ Dessa effektivitetsvinster kommer av att den samlade nettoeffekten på välfärden blir positiv av en ökad produktion och konsumtion av varor och tjänster som i dag beskattas med den höga skattesatsen samtidigt som varor och tjänster som i dag beskattas med de lägre

¹⁶ Sørensen, P.B. 2010, *Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges*, Report to the Expert Group on Public Economics 2010:4.

skattesatserna minskar i produktion och konsumtion. Beräkningen bygger på att den enhetliga skattesatsen eller normalskattesatsen sänks till 19,5 procent vilket innebär att man bibehåller det totala skattestrycket.

Sørensens huvudslutsats är att det finns starka ekonomiska argument för en enhetlig mervärdesskattesats. Han menar dock att det ändå kan finnas skäl att differentiera mervärdesskattesatsen om den beskattade varan eller tjänsten är nära substitut med en vara eller tjänst som inte kan beskattas, t.ex. hemarbete. När så är fallet kan mervärdesskatten bidra till snedvridningar mellan beskattade och obeskattade varor och tjänster. Genom en sänkt mervärdesskatt på dessa varor och tjänster skulle snedvridningarna kunna motverkas och den samhällsekonomiska effektiviteten öka.

Sørensens framhåller att även då den beskattade varan eller tjänsten är nära substitut med en obeskattad vara eller tjänst bör man i första hand använda mer träffsäkra instrument som exempelvis inkomstskattelättnader eller direkta subventioner.

6.2.4 Konjunkturinstitutets specialstudie; Samhällsekonomiska effekter av skattelättnader för hushållsnära tjänster (2005)

Konjunkturinstitutet (KI) publicerade år 2005 en studie om samhällsekonomiska effekter av skattelättnader för hushållsnära tjänster.¹⁷ Denna studie gjordes före införandet av det s.k. HUS-avdraget. Studien är gjord på uppdrag av Almega och Svenskt Näringsliv. I uppdraget ingick framförallt att titta på de samhällsekonomiska effekterna av förändringar i skattesystemet när skatterna görs mer likformiga mellan hushållets eget arbete och de hushållsnära tjänster som kan köpas på marknaden. I de tjänster som studien omfattar ingår dock inte restaurang- och cateringtjänster utan hushållsnära tjänster motsvarande de som i dag ingår i det s.k. HUS-avdraget.

I studien antas en skattereduktion på 50 procent av arbetskostnaden (inklusive arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt) för hushållsnära tjänster. Skattereduktionen är avgränsad till hushållsarbete och omvårdnad av barn i hemmet (t.ex. matlagning, städning, tvätt och barnpassning) samt skötsel av trädgård.

¹⁷ Öberg, A. 2005, Samhällsekonomiska effekter av skattelättnader för hushållsnära tjänster, Specialstudie Nr 7, juni 2005, Konjunkturinstitutet, Stockholm.

För att mäta de samhällsekonomiska effekterna använder KI en variant av Sandmos (1990) allmänna jämviktsmodell som innefattar hemarbete och marknadsarbete som de utvecklar vidare genom att även inkludera den svarta sektorn i ekonomin. Med hjälp av jämviktsmodellen analyseras ekonomin som ett system med ömsesidigt beroende marknader. Förändringar av skattesystemet kan ge återverkningar och spridningseffekter på den svenska ekonomin som är mycket svåra att mäta. Möjligheterna att i praktiken analysera och empiriskt beräkna effekter är begränsade, men en allmän jämviktsmodell ger en vägledning om de långsiktiga effekterna både på arbetsutbudet och på sysselsättningen. I den allmänna jämviktsmodellen som används i studien är det möjligt att beräkna hur tidsanvändningen förändras av en skattelättnad.

I modellen antas att individens totala tid fördelas mellan tid i svart och vitt marknadsarbete, tid i hemarbete, fritid och icke-arbete¹⁸. I beräkningarna av hur den totala tidsanvändningen för individen förändras, och därigenom den totala sysselsättningen (nettoökningen av vitt marknadsarbete), av en skattereduktion för hushållsnära tjänster görs diverse beteendeantaganden. Ett antagande som görs är att en del av den svarta marknaden för hushållsnära tjänster blir vit efter införandet av en skattereduktion. Denna substitution mellan svart och vitt arbete sker även för övriga varor och tjänster. En skattesänkning som leder till lägre pris på hushållsnära tjänster medför att konsumtionen av de prissänkta tjänsterna ökar och konsumtionen av övriga varor och tjänster förändras.

Således sker även en substitution mellan vita hushållsnära tjänster och övriga varor och tjänster. Utöver dessa substitutioner antas marknaden växa ytterligare på grund av att arbetsutbudet ökar eller icke-arbetet minskar genom skattereduktionen. Detta tillskott fördelas proportionellt på den vita och svarta marknaden.

En annan effekt att ta hänsyn till är vad köparna av den prisned-satta tjänsten kommer att göra med den tid som frigörs. När priset på hushållsnära tjänster faller kommer konsumenterna att ersätta en del av hemarbetet med marknadsproducerade hushållsnära tjänster. Därmed frigörs tid som kan utnyttjas för fritid eller marknadsarbete. Om en del av den frigjorda tiden bjuds ut på marknaden resulterar det i att marknadsarbetet ökar. Vid beräkning av hur den totala tidsanvändningen för individen förändras, och därigenom

¹⁸ Individer som befinner sig i s.k. icke-arbete antas erhålla transfereringar, de är de individer som arbetar på den svarta marknaden eller är arbetslösa, studerar eller uppbär sjuk- eller aktivitetsersättning.

den totala sysselsättningen, av en skattereduktion görs antaganden om hur stor andel av individerna som flyttas mellan olika tillstånd, såsom svart arbete, fritid etc. Ett antagande i basfallet i modellen är exempelvis att 40 procent av de tidigare sysselsatta på den svarta marknaden antas övergå till den vita marknaden.

För att närmare belysa möjliga effekter på sysselsättningen redovisas i studien beräkningar för tre olika fall, ett basfall, ett sidofall med mindre fördelaktiga effekter samt ett sidofall med mer fördelaktiga effekter. Beräkningarna är emellertid synnerligen osäkra och resultaten styrs helt av vilka antaganden som görs. De bör således ses som räkneexempel avseende möjliga effekter och inte som en uppskattning av de mer sannolika effekterna.

Effekterna av en skattelättnad för hushållsnära tjänster beräknas bland annat som ”nettoändring av vitt arbete”, ”nettoändring av hushållsarbete” och ”nettoändring av svart arbete” samt som sysselsättningseffekter i ökat antal personer i sysselsättning samt procentuell ökning av sysselsättningen, se tabell 1 nedan.

I tabell 1 presenteras resultatet i form av hushållens förändrade tidsanvändning samt följdeffekten på sysselsättningen. Enligt de tre räkneexemplen ökar sysselsättningen på lång sikt med 2 945–18 823 personer till följd av en skattereduktion för hushållsnära tjänster. Detta motsvarar 0,07–0,45 procent av den totala sysselsättningen. I basfallet ökar sysselsättningen i vit sektor på lång sikt med 10 616 personer till följd av en skattereduktion för hushållsnära tjänster. Sysselsättningsökningen motsvarar en nettoökning av vitt arbete på 4,05 timmar per år och per person. Dessa timmar kommer framförallt från minskat svartarbete, som minskar med 2,47 timmar per person och år. Nettoökningen av hushållsarbete, dvs. hushållsarbete på den vita och svarta marknaden samt hemarbete, är 1,46 timmar per år. När hemarbetet minskar frigörs tid som kan utnyttjas för fritid eller marknadsarbete. I basfallet antas köparna av de prisnedsatta hushållstjänsterna utnyttja 50 procent av den frigjorda tiden för fritid.

Tabell 1 Resultat av skattereduktion för hushållsnära tjänster

Fall	Basfall	Mindre fördelaktiga effekter	Mer fördelaktiga effekter
Förändrad tidsanvändning			
Vitt hushållsarbete	5,40	5,10	5,73
Svart hushållsarbete	-2,47	-0,62	-4,33
Övrigt vitt arbete	-1,35	-3,98	1,45
Övrigt svart arbete	0,01	0,36	-0,90
Hemarbete	-1,46	-1,48	-0,94
Fritid	0,73	0,99	0,31
Icke-arbete	-0,85	-0,38	-1,32
Nettoändring av vitt arbete	4,05	1,12	7,18
Nettoändring av hushållsarbete	1,46	3,00	0,46
Nettoändring av svart arbete	-2,47	-0,26	-5,23
Sysselsättningseffekter			
Vit effekt, nettotillskott ¹	10 616	2 945	18 823
Vit effekt, i procent av sysselsättningen	0,25	0,07	0,45

6.2.5 Handels utredningsinstitut; Sänkt mervärdesskatt – högre sysselsättning? En studie av restaurangnäringen (2008 och 2010)

Handels utredningsinstitut (HUI) har på uppdrag av Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare (SHR) utrett hur sänkt mervärdesskatt på restaurangtjänster från 25 procent till 12 procent skulle påverka sysselsättningen inom restaurangbranschen.¹⁹ HUI har publicerat två rapporter med titeln ”Sänkt mervärdesskatt – högre sysselsättning? En studie av restaurangnäringen”, den första 2008 och den andra 2010. HUI:s slutsats i rapporten från 2008 är att det är rimligt att sysselsättningen kan komma att öka med 7 000–18 000 jobb i restaurangbranschen. I rapporten från 2010 är slutsatsen att antalet jobb troligen ökar med 7 000–19 000 i restaurangbranschen.

Sysselsättningssiffran på 7 000 jobb kommer av ökad efterfrågan på restaurangtjänster till följd av ett lägre pris under antagande om

¹⁹ Hortlund, P. 2008, Sänkt moms – högre sysselsättning? En studie av restaurangnäringen, AB Handels utredningsinstitut.

Hortlund, och Sandholdt, 2010, Sänkt moms – högre sysselsättning? En studie av restaurangnäringen, AB Handels utredningsinstitut.

full övervältring. HUI utgår i sina beräkningar från att mervärdesskatten sänks från 25 procent till 12 procent på både restaurang- och cateringtjänster (inkl. alkohol). Utifrån framtagna priselasticiteter i litteraturen beräknar de en genomsnittlig priselasticitet på 1,2. Vad gäller den ökade omsättningen av restaurangtjänster (inklusive alkohol) till följd av ökad efterfrågan (utifrån den beräknade elasticiteten på 1,2) utgår HUI från den totala omsättningen, dvs. konsumtion av både företag och privatpersoner. Detta leder till en överskattning av omsättningsökningen eftersom företag inte påverkas fullt ut av mervärdesskatt till följd av det begränsade representationsavdraget.

Utifrån denna omsättning beräknar HUI sedan sysselsättningsökningen. Vid beräkning av sysselsättningseffekten räknas den del av omsättningen som inte omfattas av sänkningen bort. Sysselsättningsökningen antas vara proportionell mot omsättningsökningen.

Den högre sysselsättningssiffran i intervallet på 18 000 respektive 19 000 jobb kommer av att restaurangbranschen ökar sin industriandel och därigenom ökar antalet sysselsatta i restaurangbranschen på bekostnad av andra branscher. För att beräkna detta använder sig HUI av resultatet från en empirisk studie av Davis och Henrekson (2005)²⁰. Med hjälp av resultatet i den studien beräknar HUI att en ökning av den totala skattekillen med 12,8 procentenheter leder till en minskad andel sysselsatta med 10–30 procent inom renovering och reparationer, restaurang och hotell, grossistförsäljning, försäljning av motorfordon och reparation av motorfordon. HUI utgår från detta och antar att en sänkt mervärdesskatt med 13 procentenheter ökar andelen sysselsatta inom restaurangbranschen med 30 procent. Detta innebär att de antar att en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster med 13 procentenheter innebär att den totala skattekillen minskar med ungefär lika mycket.

²⁰ Davis och Henrekson, 2005, Tax Effects on Wok Activity, Industry Mix and Shadow Economy Size: Evidence from Rich-Country Comparisons, published in R. Gómez-Salvador et al eds. Labour Supply and Incentives to Work in Europe, Cheltenham, UK, Edward Elgar.

6.3 Erfarenheter från andra länder av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster

Enligt uppgifter i Europeiska Kommissionens sammanfattning VAT Rates Applied in the Member States of the European Union har mer än hälften av EU:s medlemsländer utnyttjat möjligheten att tillämpa reducerad skattesats på restaurang och cateringtjänster.²¹ Några exempel på länder som tillämpar reducerad mervärdesskatt är Belgien, Nederländerna, Luxemburg, Storbritannien, Frankrike, Italien, Portugal, Spanien, Grekland och Finland. Nedan presenteras resultatet av en utvärdering av sysselsättningseffekterna till följd av sänkningen av skattesatsen i Frankrike samt en utvärdering av prisgenomslaget vid sänkningen i Finland. Utredningen har utan resultat försökt hitta utvärderingar från fler länder.

6.3.1 Frankrike

Sysselsättningseffekterna av sänkt restaurangmervärdesskatt i Frankrike har beskrivits i en rapport från kommissionen 2010.²² Mervärdesskatten sänktes den 1 juli 2009. Mervärdesskattesänkningen syftade till att harmonisera mervärdesskattesatserna inom restaurangbranschen i Frankrike samt att öka marginalerna för restaurangföretagen. Mervärdesskattesatsen sänktes till 5,5 procent och är numera densamma för mat som äts på plats som för mat som tas med. Tidigare var mervärdesskattesatsen för mat som äts på plats 19,6 procent, vilket motsvarar den normala mervärdesskattesatsen i Frankrike.

Ända sedan 1980 har sysselsättningen inom café-, restaurang- och hotellsektorn ökat i Frankrike. Under den ekonomiska krisen vände det dock. Från slutet av 2007 till juni 2009 minskade sysselsättningen med 15 000 arbetstillfällen. Snabbmatsbranschen har däremot erfarit en försäljningsmässig uppgång på drygt 30 procent. Snabbmatsbranschens uppgång anfördes som skäl för att samordna mervärdesskattesatserna.

I samband med mervärdesskattesänkningen skrevs ett avtal genom vilket näringsidkarna förband sig att anställa vit arbetskraft. Repr-

²¹ VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2011, taxud.c.1(2011)39295 – EN.

²² Rapport d'Information, de M. Michel HOUEL, fait au nom de la commission de l'économie n° 42 (2010–2011) – 13 octobre 2010.

sentanter för restaurangbranschen lovade att skapa 40 000 jobb på två år, varav 20 000 lärlingsplatser.

Ett år efter sänkningen utvärderades effekterna. Sänkningen med 14,1 procentenheter har på ett år sänkt priserna med 2,5 procent för konsumenterna och ökat försäljningen med 2,75 procent. Restaurangbranschen har sedan hösten 2009 återhämtat sig efter sysselsättningsminskningen under 2007 – juni 2009. Sysselsättningen ökade med 30 000 mellan oktober 2009 och juni 2010. Den totala sysselsättningen i Frankrike ökade under hösten 2009 på grund av den globala ekonomiska återhämtningen. Sysselsättningen inom restaurangnäringen ökade dock med mer än vad den gjorde på den totala arbetsmarknaden. Om ökningen inom restaurangbranschen hade varit lika stor som den totala sysselsättningsökningen skulle det ha inneburit 10 000 jobb men istället skapades 30 000 jobb. Slutsatsen i kommissionens rapport är att det är för tidigt att uttala sig om i vilken grad sänkningen av restaurangmervärdesskatten, Frankrikes ekonomiska återhämtning eller andra åtgärder har gett upphov till den positiva utvecklingen av sysselsättningen inom restaurangbranschen.

6.3.2 Finland

Mervärdesskatten på restaurangtjänster sänktes i Finland den 1 juli 2010 från 22 procent till 13 procent. Den finska statens ekonomiska forskningscentral (VATT) har i en studie tittat på mervärdesskattesänkningens effekter på priserna inom restaurangbranschen²³. Enligt denna studie har en tredjedel av mervärdesskattsänkningen slagit igenom i priserna, dvs. priset på restaurangtjänsterna sjönk med drygt 2 procent i genomsnitt. De större restaurangkedjorna och lunchrestaurangerna sänkte priserna något mer än genomsnittet.

I både Frankrike och Finland har relativt små effekter på priserna kunnat påvisas. Detta förklaras sannolikt av de korta tidsperioderna mellan sänkningarna av skattesatserna och utvärderingarna. Utredningens uppdrag är att titta på de varaktiga effekterna av en sänkning vilket motiverar antagandet om full övervältring på priserna, se avsnitt 6.1.4 för en mer utförlig diskussion.

²³ Harju och Kosonen, 2010, VATT Muistiot 10, Ravintoloiden arvonlisäveroalennuksen hintavaikutukset.

6.4 Effekter på varaktig sysselsättning

Utredningen har i uppdrag att utvärdera förväntade effekter av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster på den varaktiga sysselsättningen. Utifrån den information som presenterats ovan samt de förutsättningar som föreligger i Sverige diskuteras i detta avsnitt förväntade effekter på den svenska arbetsmarknaden med fokus på effekter på den varaktiga sysselsättningen. Osäkerheten i beräkningarna bör betonas. Eftersom tillgången till empiri är mycket begränsad har beräkningarna gjorts med hjälp av ett flertal antaganden.

Utifrån de förutsättningar som råder både generellt på den svenska arbetsmarknaden och inom restaurangbranschen kan reducerad mervärdesskatt förväntas öka sysselsättningen, samtidigt som effektiviteten på arbetsmarknaden och i samhället i stort kan förväntas öka. Detta sker genom två effekter: För det första genom att *produktiviteten ökar till följd av ökat arbetsutbud* och för det andra genom att den *strukturella arbetslösheten minskar*. Ett antagande som görs i utredningen är att mervärdesskattesänkningen leder till full övervältring på pris mot konsument. Motivet till detta är dels den relativt goda konkurrenssituationen på restaurangmarknaden, dels att utredningens uppdrag är att analysera de långsiktiga effekterna av att sänka mervärdesskattesatsen. För en diskussion om övervältring på pris, se avsnitt 6.1.4.

6.4.1 Produktion och ökat arbetsutbud

En sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster kan förväntas öka den varaktiga sysselsättningen genom att de personer som redan arbetar ökar sitt arbetsutbud vilket leder till en ökning i medelarbetstiden. Denna arbetsutbudseffekt ökar antalet arbetade timmar i ekonomin i större utsträckning än antalet sysselsatta²⁴.

²⁴ Enligt SCB:s arbetskraftsundersökning (AKU) för januari månad 2011 uppgick antalet sysselsatta personer i åldern 15–74 år till 4 546 000 personer. Det totala antalet arbetade timmar per vecka uppgick i genomsnitt till 141,2 miljoner i januari 2011. Detta innebär att den genomsnittliga arbetstiden för de sysselsatta uppgick till cirka 31 timmar per vecka. En arbetsutbudseffekt ökar antalet arbetade timmar i ekonomin utan att antalet sysselsatta behöver påverkas.

Vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster kan antalet arbetade timmar i ekonomin förväntas öka genom följande två utbudseffekter på arbetsmarknaden:

A) En sänkning av mervärdesskatten leder till att hushållen ersätter en del av det obeskattade hemarbetet med tjänster köpta på marknaden. När hemarbetet minskar ökar individerna sitt arbetsutbud.

B) En sänkning av mervärdesskatten leder till en förändring av hushållens fördelning mellan köpta vita/beskattade hushållsnära tjänster och köpta svarta hushållsnära tjänster. När efterfrågan minskar på svarta tjänster kan arbetsutbudet förväntas öka genom de personer som går från svart till vitt arbete. Den vita sektorn ökar då på bekostnad av den svarta sektorn.

För att några effekter på arbetsutbudet ska kunna förväntas krävs att vissa förutsättningar är uppfyllda. Nedan följer först en diskussion om vilka förutsättningar som krävs för att effekter på arbetsutbudet ska kunna förväntas till följd av att individerna minskar sitt hemarbete, effekt A). Därefter följer en diskussion om vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att utbudet av vit arbetskraft ska öka när efterfrågan på vita tjänster ökar, effekt B).

A) Sverige har en hög skattekil, vilket innebär en stor skillnad mellan det pris inklusive skatt som köparen betalar och det pris exklusive skatt som säljaren erhåller. Av detta följer även en stor skillnad i pris mellan obeskattade tjänster som utförs i hemmen eller på den svarta marknaden och på beskattade vita tjänster. Följden av höga skattekil på hushållsnära tjänster blir att den ekonomiska aktiviteten förskjuts bort från marknadsproduktion i riktning mot produktion i hemmen och på den svarta marknaden.

Enligt SCB:s tidsanvändningsstudie från 2000 lägger svenska kvinnor 46 minuter per dag och svenska män 25 minuter per dag på att laga mat. Att handla mat tar, utöver tiden för matlagning, 20–30 minuter per dag. Dessa siffror kan jämföras med tidsanvändningen för renovering och reparationer av bostäder, som i dag omfattas av HUS-avdraget. Enligt SCB:s tidsanvändningsstudie från 2000 lades i genomsnitt cirka 8 minuter per dag på renovering och reparationer av bostäder. Det finns därmed relativt mycket tid som hushållen kan frigöra från hemarbete, i form av att handla och laga mat, om de i stället köper restaurang- och cateringtjänster. Potentialen för en omfördelning av tid från hemarbete till marknadsarbete kan därmed anses vara stor vad gäller restaurang- och cateringtjänster.

Tabell 2 är hämtad från Copenhagen Economics rapport från 2007, som redogörs för ovan under avsnitt 6.2.2, och redovisar den

genomsnittliga fördelningen av antalet arbetade timmar i ekonomin mellan hemarbete, svartarbete och marknadsarbete för ett land i norra Europa.

Tabell 2 Fördelningen av arbetade timmar i ekonomin mellan marknadsarbete, hemarbete och svartarbete för ett land i norra Europa.

	Fördelning av timmar, i procent
Marknadsarbete	80,6
Hemarbete	17,1
Svartarbete	2,3

Källa: Copenhagen Economics (2007)

Vid en bedömning av storleken på arbetsutbudseffekten måste hänsyn tas till hur mycket tid som faktiskt frigörs av att äta ute istället för att laga maten själv. Vad gäller vissa andra hushållsnära tjänster är det mer uppenbart att tid frigörs när hushållet väljer att köpa tjänsten på marknaden istället för att utföra den själv i hemmet, såsom exempelvis renovering och reparationer. Vad gäller att laga mat själv eller gå ut och äta är det inte lika självklart att tid frigörs i hemmet. I detta sammanhang bör noteras att det till stor del är "take away"-produkter eller med andra ord livsmedel, som redan i dag har en mervärdesskattesats på 12 procent, som är ett substitut till att laga maten själv.

Utredningen gör bedömningen att i och med att hushållen lägger så pass mycket tid i hemmet på matlagning och inhandling av livsmedel så kommer tid att frigöras i hemmet om de köper restaurang- och cateringtjänster. Det krävs inte att särskilt stora mängder tid frigörs i hushållen för att relativt stora effekter på arbetsutbudet ska kunna förväntas eftersom denna effekt gäller det totala arbetsutbudet i ekonomin.

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster leder till att efterfrågan på restaurangbesök och catering ökar och därmed mängden konsumtion av dessa tjänster. Storleken på ökningen kan mätas med egenpriselasticiteten. Ett rimligt antagande vad gäller restaurang- och cateringtjänster är att mängden hemlagad mat minskar när mängden restaurangbesök och catering ökar (vi orkar endast äta en viss mängd mat per dag).

För ytterligare stöd, för att konsumtionen av restaurangtjänster ökar när priset på dem sjunker, kan den fundamentala frågan kring

hemarbete som Gronau (1977) formulerade användas, se avsnitt 6.1.2. Om svaret på frågan är ja, dvs. svenskar skulle gärna se att någon annan lagade maten åt dem innebär det ett argument för att sänka mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster. Detta skulle innebära att svenskarna vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster skulle välja att öka konsumtionen av dessa tjänster, vilket bekräftas av de skattade elasticiteterna.

För att få en effekt på arbetsutbudet krävs vidare att hushållen väljer att lägga sin frigjorda tid på marknadsarbete och inte på fritid. Enligt ekonomisk teori ska varor som konsumeras tillsammans med marknadsarbete ha en lägre skattesats medan varor som konsumeras tillsammans med fritid ska ha en högre skattesats. På så vis kan man via konsumtionsskatter rätta till den snedvridning som uppkommer till följd av att fritid inte går att beskatta, varigenom individerna ägnar för mycket tid åt fritid och för lite tid åt marknadsarbete. Detta innebär att om en vara tenderar att konsumeras i samband med marknadsarbete bör konsumtionen av varan uppmuntras eftersom den stimulerar marknadsarbete.

Utredningen gör bedömningen att svenskarna kommer att välja att öka sitt arbetsmarknadsdeltagande när hemarbetet minskar. Denna bedömning stöds av Copenhagen Economics (2007) empiriska resultat med ett signifikant ökat arbetsutbud till följd av minskat hemarbete för länder med förutsättningar motsvarande Sveriges. Även Konjunkturinstitutets studie (2005), som presenteras i avsnitt 6.2.4, kommer fram till att arbetsutbudet ökar signifikant i ekonomin till följd av minskat hushållsarbete. I den studien undersöktes dock andra hushållsnära tjänster än restaurang- och cateringtjänster. Även Christiansen (2010) drar slutsatsen att en viss påverkan på arbetsutbudet kan förväntas. Han menar att utifrån studier från andra länder finns uppgifter som tyder på att restaurangtjänster tenderar att konsumeras tillsammans med marknadsarbete.

B) Den andra arbetsutbudseffekten som skulle kunna förväntas av reducerad mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster kommer av en förändring av hushållens fördelning mellan köpta vita/beskattade hushållsnära tjänster och köpta svarta/obeskattade hushållsnära tjänster. Enligt Christiansen (2010) leder en mervärdesskattesänkning på restaurangtjänster inte till en ökad andel vita tjänster på bekostnad av svarta tjänster utan endast till en expansion av hela den samlade sektorn (både den vita och den svarta sektorn). Det beror på att de vita tjänsterna inom restaurangsek-

torn inte direkt konkurrerar med de svarta tjänsterna, utan snarare tillhandahåller många restauranger både svarta och vita tjänster som säljs till samma pris. Det pris som erbjuds konsumenten är ett genomsnittspris av kostnaden för att tillhandahålla både svarta och vita tjänster. *Utredningen gör bedömningen att ingen signifikant arbetsutbudseffekt kan förväntas av att svarta tjänster blir vita.*

Beräkning av effekten av ökat arbetsutbud

När det är jämvikt på arbetsmarknaden är det är utbudet av arbetskraft som på lång sikt bestämmer sysselsättningen. I utredningens uppdrag ingår att redovisa effekten på den varaktiga sysselsättningen av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster. Varaktig sysselsättning är den sysselsättning som råder när ekonomin nått en ny jämvikt, dvs. när alla anpassningar skett i ekonomin. Det kan ta lång tid innan konsumenterna har ändrat sin fördelning av tid mellan hemarbete och marknadsarbete. När den långsiktiga effekten beräknas visar den skillnaden mellan det gamla och det nya långsiktiga jämviktsläget. Den långsiktiga anpassningen till en ny jämvikt sker parallellt med alla andra förändringar och trender i ekonomin. Det är därför svårt att särskilja vad som beror på en mervärdesskattesänkning och vad som beror på andra ekonomiska, sociala eller kulturella förändringar.

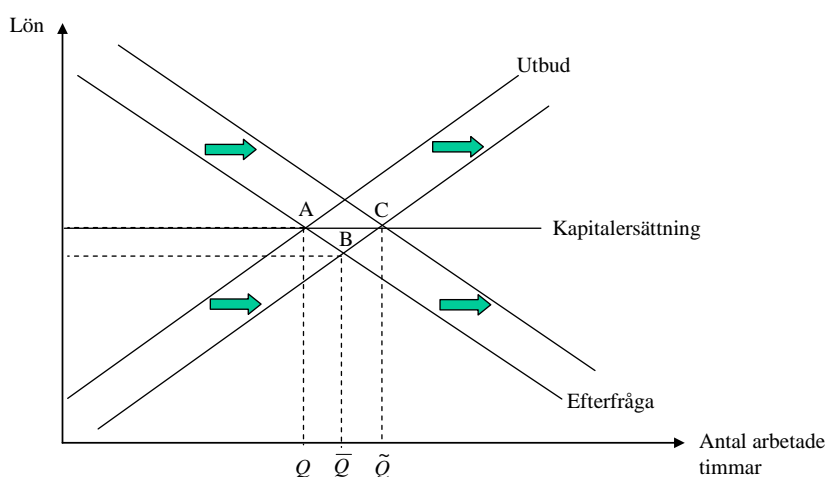
I detta avsnitt redogörs översiktligt för de beräkningar som ligger till grund för de förväntade sysselsättningseffekterna utifrån den empiri och information som finns tillgänglig. För en mer detaljerad beskrivning av beräkningarna, se bilaga 3.

Två olika beräkningsmetoder används. I den första används ett empiriskt resultat från studien av Copenhagen Economics (2007) och i den andra metoden beräknas arbetsutbudseffekten med hjälp av ett antagande om tidsbesparingen vid minskad matlagning i hemmet. Arbetsutbudseffekten som framförallt kan förväntas bestå i ökad medelarbetstid presenteras i form av antalet ökade helårsarbetskrafter, dvs. ökningen i antalet heltidssysselsatta personer. Beräkningarna är behäftade med stor osäkerhet och resultaten styrs helt av vilka antaganden som görs. De bör således snarare ses som en vägledning beträffande storleken på förväntade effekter. Inledningsvis illustreras, i ett diagram, de effekter som förväntas på arbetsmarknaden i och med utbudseffekten.

Ökat arbetsutbud och effekter på arbetsmarknaden

På lång sikt bestäms efterfrågan på arbetskraft av avkastningen på den internationella kapitalmarknaden. För att det antagandet ska gälla måste följande tre villkor vara uppfyllda; konstant skalavkastning i produktionen, kapitalägarna ser kapital i olika länder som perfekta substitut och varor och tjänster som produceras i olika länder är perfekta substitut, för vidare diskussion se även avsnitt 6.1.3. Om dessa villkor är uppfyllda är den långsiktiga efterfrågan på arbetskraft helt horisontell. I figur 6.6 nedan kallas den långsiktiga horisontella efterfrågekurvan för kapitalersättning.

Figur 6.6 Ökat arbetsutbud och effekter på löneläget



I utgångsläget råder jämvikt på arbetsmarknaden i punkt A och antalet anställda är Q . När arbetskraftsutbudet ökar, se skiftet eller parallellförskjutningen av utbudet i figur 6.6 ovan, ökar antalet anställda till \bar{Q} och lönen sjunker, se punkt B. En konsekvens av detta är att ersättningen till kapitalet ökar över den internationella nivån. Följden av det är ökade investeringar och en successivt växande kapitalstock. Detta i sin tur leder till att efterfrågekurvan för arbetskraft förskjuts åt höger tills en ny jämvikt nås vid den ursprungliga lönen och en ännu högre sysselsättning, \tilde{Q} i punkt C.

Frågan är om man kan förvänta sig att lönenivån på mycket lång sikt bestäms av den internationella kapitalavkastningen. Det finns både intuitiva och teoretiska skäl att tro att den långsiktiga efter-

frågan på arbetskraft har negativ lutning. Ju kraftigare lutning efterfrågan på arbetskraft har desto större effekt kan skiftet i utbudet på arbetskraft förväntas ha på lönen och desto mindre effekt kan efterfrågan förväntas ha på sysselsättningen. Vid så små effekter på utbudet av arbetskraft som det är frågan om vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster bedöms effekten på lönen dock vara försumbar.

I de två alternativa beräkningsmetoderna nedan beräknas den långsiktiga ökningen i antalet sysselsatta till följd av att utbudet av arbetskraft skiftar eller parallellförskjuts utåt, dvs. avståndet mellan Q och \bar{Q} i figur 6.6. Både beräkningsmetod 1 och beräkningsmetod 2 beräknar alltså sysselsättningsökningen till följd av utbudsökningen.

Beräkningsmetod 1

I beräkningen används resultat från Copenhagen Economics rapport (2007). För en presentation av rapporten se avsnitt 6.2.2. Copenhagen Economics har använt en allmän jämviktsmodell som beskriver en ekonomi bestående av en vit arbetsmarknad, en svart arbetsmarknad och en hemarbetsmarknad. Därigenom kan mervärdesskatteförändringars påverkan på fördelningen av de arbetade timmarna mellan dessa olika marknader mätas. Genom modellsimuleringar beräknas en sänkning av mervärdesskatten på en grupp hushållsnära tjänster med 10 procentenheter leda till att 2,4 procentenheter av de arbetade timmarna i hemarbete flyttas över till marknadsarbete. Detta resultat gäller för länder i norra Europa.

I denna beräkningsmetod antas att 2,4 procentenheter av de arbetade timmarna i hemarbete flyttas över till vitt marknadsarbete. Detta resultat kommer dock av sänkt mervärdesskatt på gruppen hushållsnära tjänster, vilka i Copenhagen Economics rapport består av bl.a. städning, tvättning, reparationer och restaurangtjänster. Eftersom gruppen hushållsnära tjänster innefattar fler tjänster än restaurang- och cateringtjänster krävs att siffran på 2,4 procentenheter anpassas till att gälla enbart restaurang- och cateringtjänster samt svenska förhållanden.

Utredningen bedömer att mindre tid i hemmet frigörs av minskad matlagning i hemmet än av minskat hemarbete för genomsnittet av gruppen "domestic services". Det är exempelvis mer uppenbart att mer tid frigörs i hemmet när någon annan städar eller tvättar åt en än när man går ut och äter istället för att laga mat hemma.

Den samlade mängden frigjord tid i samhället beror även på hur mycket tid i hemmet som läggs på att laga mat. Potentialen för frigjord tid i hemmet är stor när det gäller matlagning eftersom vi lägger mycket tid på detta.

För att få en effekt på arbetsutbudet krävs vidare att hushållen väljer att lägga sin frigjorda tid på marknadsarbete och inte på fritid. Utredningen gör bedömningen att benägenheten att öka sitt marknadsarbete till följd av att mindre mat lagas i hemmet, är lägre för restaurangtjänster än för genomsnittet av gruppen hushållstjänster.

En annan aspekt att ta hänsyn till i beräkningarna är att restaurangtjänster, som är belagda med 25 procent mervärdesskatt, utgör cirka 30 procent av gruppen hushållstjänster i Copenhagen Economics studie.

Dessa antaganden leder fram till resultatet att en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster med 13 procentenheter ökar antalet arbetade timmar i ekonomin med cirka 0,06 procent. Räknas ökningen i antalet arbetade timmar om till helårsarbetskrafter motsvarar den en ökning i sysselsättningen med drygt 2 500 helårsarbetskrafter. För en detaljerad beskrivning av beräkningen, se bilaga 3.

Beräkningsmetod 2

Denna beräkning baseras på ett antagande om att cirka 1 procent av den tid som läggs på matlagning och inhandling av mat istället används till att köpa restaurang- och cateringtjänster. Det skulle innebära att befolkningen i åldern 20–64 år köper mer restaurang- och cateringtjänster motsvarande ytterligare cirka 4 timmar per år och person.

När hemarbetet minskar frigörs tid som kan utnyttjas för fritid eller marknadsarbete. Köparna av den prisnedsatta tjänsten antas utnyttja 25 procent av den frigjorda tiden för ökat marknadsarbete och resten för fritid.

Den frigjorda tiden leder enligt denna beräkning till en ökning i antalet arbetade timmar i ekonomin motsvarande en sysselsättningseffekt på knappt 2 500 helårsarbetskrafter. För en detaljerad beskrivning av beräkningen, se bilaga 3.

Båda alternativa beräkningsmetoderna ger resultat som ligger omkring 2 500 helårsarbetskrafter.

6.4.2 Minskad strukturell arbetslöshet

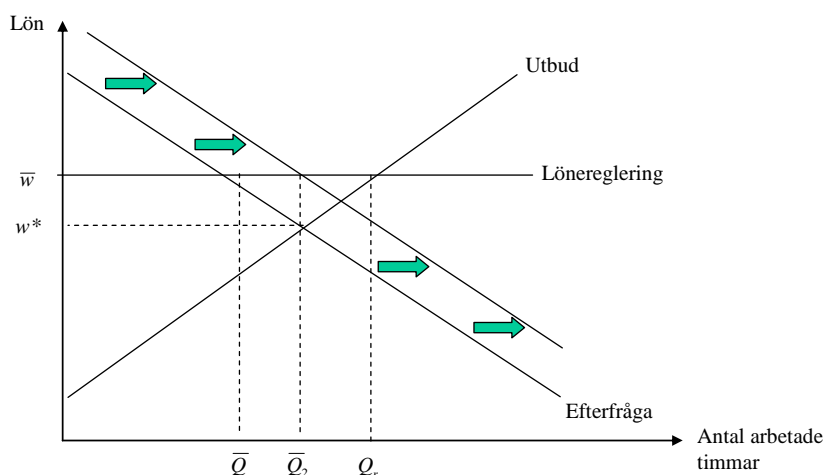
Ytterligare en sysselsättningseffekt som kan tänkas vara aktuell är en efterfrågeeffekt på arbetskraft till följd av en ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster.

I normalfallet har efterfrågan på arbete liten eller ingen effekt på sysselsättningen i jämvikt. Sysselsättningen i en bransch kan öka om efterfrågan på branschens produkter/tjänster varaktigt ökar. Denna sysselsättningsökning motsvaras dock, normalt sett, av fallande sysselsättning i andra branscher. Restaurangbranschen kan dock vara ett undantag, då det finns skäl att tro att det finns ett utbudsöverskott av personer som vill jobba i denna bransch men som är utanför arbetskraften eller arbetslösa.

En efterfrågeeffekt på arbetskraft kan endast öka den varaktiga sysselsättningen om det förekommer ett utbudsöverskott, s.k. strukturell arbetslöshet på arbetsmarknaden, till följd av inslag av imperfektioner på arbetsmarknaden. Är dessutom efterfrågan på tjänsten priskänslig, dvs. elastisk, kan sysselsättningseffekten förväntas bli betydande.

I figur 6.7 nedan illustreras de effekter som kan förväntas på arbetsmarknaden för restaurangsektorn i Sverige vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster. Restaurang- och cateringbranschen är en arbetsintensiv bransch med en stor andel unga, invandrare och lågutbildade. Dessa grupper tenderar att ha svårt att komma in på arbetsmarknaden även då konjunkturen är god. En förklaring är att lägsta lönen, som i figur 6.7 nedan kallas löne-reglering \bar{w} , inom restaurangbranschen bedöms vara högre än den lön som hade rått vid perfekt konkurrens, w^* . Detta leder till att det i jämvikt finns en outnyttjad reserv av arbetskraft som är villig att arbeta till minimilönen när efterfrågan på branschens tjänster ökar. Utredningen gör bedömningen att löneläget i restaurangsektorn är så högt att den efterfrågestimulans som en mervärdesskattesänkning innebär inte får någon större effekt på lönerna. Den aktuella arbetsmarknaden för restaurangsektorn, efter en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster, kommer därmed fortfarande att ha ett visst arbetsutbudsöverskott. En ökad konsumtion av restaurang- och cateringtjänster bedöms på lång sikt leda till en ökning i sysselsättningen inom restaurangsektorn. I figur 6.7 utgörs sysselsättningsökningen av avståndet mellan den nya sysselsättningen \bar{Q}_2 och den tidigare sysselsättningen \bar{Q} .

Figur 6.7 Ökad efterfrågan och effekter på löneläget



Inom restaurangbranschen har ett visst motverkande av fusk skett genom personalliggare och kassaregister²⁵. Detta innebär sannolikt att branschen i mindre utsträckning än tidigare kan subventionera sig själv (det förekommer mindre fusk) vilket gör att en mervärdesskattesänkning får ett större genomslag. Detta stärker argumenten för att sysselsättningseffekten blir betydande.

Utredningen gör bedömningen att betydande varaktiga sysselsättningseffekter kan förväntas då strukturell arbetslöshet förekommer inom restaurang- och cateringsektorn och då en sänkning av mervärdesskatten på lång sikt kan förväntas slå igenom fullt på priset.

²⁵ I DS 2009:43; Närvaro och kontrollbesök, har en utvärdering av personalliggarens effekt på svartarbetet studerats. Den sammantagna slutsatsen är att ett stort antal svarta jobb har blivit vita som en följd av bestämmelserna om personalliggare. Man diskuterar om det rör sig om 3 000 eller 6 000 nya vita jobb.

Beräkning av effekten på den strukturella arbetslösheten

Liksom beräkningarna av utbudseffekten är även denna beräkning behäftad med stor osäkerhet och resultatet styrs helt av vilka antagande som görs, nedan redogörs närmare för vilka dessa antaganden är. Beräkningen bör därför även i detta fall ses som en vägledning beträffande storleken på förväntade effekter.

Vid beräkning av den långsiktiga ökningen av antalet sysselsatta inom restaurang- och cateringsektorn krävs att mervärdesskattesänkningen slår igenom på priset samt att tjänsten är elastisk. Christiansen (2010) värderar olika priselasticiteter från litteraturen utifrån relevans och innebörd. Christiansen kommer fram till att ett rimligt antagande är att priselasticiteten ligger mellan -0,5 och -1,0. Utredningen utgår i sina beräkningar från en priselasticitet på -0,8 (dvs. om priset sänks med 1 procent ökar efterfrågan med 0,8 procent). Vad gäller mervärdesskattesänkningens genomslag på priset är det rimligt att anta fullt genomslag på priserna på lång sikt, se avsnitt 6.1.4 för en diskussion kring denna fråga.

Beräkningen av efterfrågeeffekten på sysselsättningen bygger framförallt på tre antaganden. För det första att lönenivån i restaurangbranschen ligger över den marknadsmässiga nivån och för det andra att lönenivån i restaurangbranschen inte påverkas av den ökade efterfrågan på restaurangtjänster. Slutligen antas att den ökade efterfrågan på arbetskraft inte leder till att lönenivåerna i andra branscher ökar.

Givet att dessa tre antaganden gäller så kommer den ökade efterfrågan på arbete att motsvaras av ökad sysselsättning i ekonomin. Enligt utredningens beräkning ökar sysselsättningen i restaurang- och cateringbranschen med motsvarande knappt 4 000 personer, se bilaga 3 för en detaljerad beräkning. Denna sysselsättningsökning utgörs av nyanställda personer inom restaurang- och cateringbranschen med en arbetstid motsvarande genomsnittlig arbetstid i branschen. Uttrycks sysselsättningsökningen istället i helårsarbetskrafter uppgår den till knappt 3 500.

Om de tre antagandena ovan inte är uppfyllda kommer en del av sysselsättningsökningen inom branschen att utgöras av överströmning av arbetskraft från andra branscher. Sysselsättningsökningen i den totala ekonomin blir därmed lägre. Om man antar att 20 procent av de nyanställda inom restaurangbranschen kommer från en tidigare anställning i någon annan bransch ökar sysselsättningen istället med knappt 3 000 helårsarbetskrafter.

6.5 Samhällsekonomisk effektivitet

Skatter snedvrider individers och företags beslut. Frågan är hur skatterna bör utformas för att snedvrider individernas och företagens beslut så lite som möjligt. I detta avsnitt diskuteras huruvida sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster kan förväntas öka eller minska snedvridningarna i ekonomin. Utredningen begränsar diskussionen i detta avsnitt till de snedvridningar som är aktuella i just detta fall, dvs. snedvridningen mellan fritid, hemarbete och marknadsarbete samt de nya snedvridningar som uppkommer vid den nya konsumtionssammansättningen då individerna konsumerar fler restaurang- och cateringtjänster. Ytterligare en aspekt som bör beaktas när samhällsekonomisk effektivitet diskuteras är hur existerande ojämnvikter på arbetsmarknaden inom restaurangbranschen kan förväntas påverkas.

Det första exemplet på snedvridning som är aktuellt i detta fall är snedvridningen mellan fritid, marknadsarbete och hemarbete. När individer väljer mellan att arbeta fler timmar på arbetsmarknaden, arbeta i hemmet eller att disponera sin tid i form av fritid skapas en snedvridning till följd av skattens påverkan på dessa val. Eftersom skatt endast utgår på marknadsarbete framstår de obeskattade valen hemarbete och fritid som relativt sett mer lönsamma än de skulle gjort om jämförelsen skedde i en värld utan skatter. Individer kommer att arbeta relativt sett för lite på arbetsmarknaden och för mycket i hemmet eller ta ut fritid i för stor utsträckning sett ur samhällsekonomisk synvinkel. Försök att uppskatta de samhällsekonomiska kostnaderna för snedvridningarna antyder att det rör sig om mycket stora belopp.

Enligt teorin om optimala konsumtionsskatter är ett sätt att minska snedvridningen av valet av "för mycket" fritid att beskatta varor och tjänster högre som efterfrågas i högre grad vid mer fritid (och mindre arbetsutbud). Det är mycket svårt att få information om vilka dessa varor eller tjänster är och denna del av den optimala beskattningsteorin har därför varit svår för politiker och beslutsfattare att tillämpa i praktiken. De nyare bidragen till optimal beskattningsteori, tex. Kleven (2000), menar att tjänster som kan produceras i hemmet bör beskattas lägre för att minska snedvridningen i form av valet "för mycket" hemarbete. Dessa tjänster finns det flera exempel på, exempelvis skotta snö, underhålla och renovera hus, tvätta kläder och laga mat. Under 1900-talet har det till följd av moderniseringen av hushållsarbetet skett stora föränd-

ringar i fråga om vad som uträttas i hemmet. För en diskussion om svenska hushålls tidsanvändning se Svensson (2008).²⁶

Det är lätt att inse att både inkomstskatt och mervärdesskatt kommer att styra i riktning mot hemarbete. Det är mer fördelaktigt att utföra dessa tjänster i hemmet. En produktivitetstjänst uppstår i och med att det kostar minst omkring två timmars avlönat marknadsarbete för att ha råd att köpa en tjänstetimme på den svenska marknaden. Detta innebär att individen kan utföra hemarbetet själv, vara hälften så produktiv, och fortfarande tjäna på att utföra arbetet själv. Frågan är om snedvridningen mot hemarbete är så stor att effektivitetsvinster kan erhållas genom en särbehandling i skattesystemet. Christiansen menar att det är tveksamt om tjänster som är substitut för egenarbete förtjänar särbehandling inom skattesystemet eftersom de inte är principiellt säregna. Utifrån en samhällsekonomisk effektivitetssynpunkt är det enligt honom inte värre att köp av tjänster ersätts med egenarbete än att köp av varor ersätts med fritid. Ett särskilt stort missförstånd är enligt Christiansen att skatterna skulle skapa en ineffektiv styrning när det gäller just utnyttjande av tiden till egenarbete inom hushållet, han framhåller att inte heller fritid som används till rekreation är beskattad och att effekten är densamma.

I ett land som Sverige med höga skatteklivar och en hög progressivitet i inkomstbeskattningen kan en sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster dock förväntas vara extra effektivitetshöjande. Detta då en hög grad av progressivitet i inkomstskatten leder till att snedvridningen mellan fritid och arbete förstärks ytterligare, se avsnitt 6.1 för mer information. Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster kan därför under dessa förutsättningar förväntas minska snedvridningen mellan fritid och marknadsarbete vilket leder till ökad effektivitet.

Eftersom Sverige redan i dag har en differentierad mervärdesskatt kommer sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster dels skapa nya snedvridningar, dels motverka redan befintliga snedvridningar. Assarsson (1997) skattar korspriselasticiteter för restaurangtjänster.²⁷ Korspriselasticiteten är ett mått på hur mycket efterfrågan på en viss vara eller tjänst förändras vid en prisförändring på en annan vara eller tjänst. De varor han finner som

²⁶ Svensson, L. 2008, Hemmens modernisering och svenska hushålls tidsanvändning 1920–90, IFAU Rapport 2008:19.

²⁷ Bilaga till SOU 1997:17, Betänkande av Tjänstebeskattningsutredningen, Skatter, tjänster och sysselsättning.

har en positiv korspriselasticitet med restaurangtjänster är exempelvis böcker och tidskrifter. Dessa varor är då substitut till restaurangtjänster vilket innebär att en konsument kan välja exempelvis böcker som substitut till ett restaurangbesök. Det är även rimligt att anta att olika varor inom rekreation och kultur kommer att förändras positivt med priset på restaurangtjänster. Detta innebär att vid en ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster minskar efterfrågan på böcker, tidskrifter och andra varor inom rekreation och kultur. Detta ökar den samhällsekonomiska effektiviteten eftersom dessa varor i dag beskattas med den lägsta skattesatsen på 6 procent. Med andra ord minskar dagens snedvridning mot dessa lågbeskattade varor vilket totalt sett är effektivitetshöjande.

En annan snedvridning som kommer att motverkas vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster är den som i dag sker mellan livsmedel och restaurang- och cateringtjänster. Eftersom det är 12 procent mervärdesskatt på mat som köps i affären och 25 procent mervärdesskatt på mat som köps på restaurang snedvrids konsumtionen mot att köpa mer mat i affären.

I betänkandet SOU 2005:57, Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?, är en av slutsatserna vad gäller differentierade skattesatser att den enskilt bästa åtgärden inom mervärdesskattesystemet för att minska konkurrensproblem och avgränsningsproblem vore att tillämpa samma skattesats på livsmedel och restaurang- och cateringtjänster. Differentierade mervärdesskattesatser innebär att producenter av likartade varor och tjänster behandlas olika. Därigenom påverkas resursallokeringen genom att produktionen blir mindre inom högre beskattade områden medan produktionen inom de lägre beskattade områden blir större. Om det dessutom finns en hög grad av utbytbarhet mellan varor och tjänster med olika skattesats, vilket exempelvis gäller för livsmedel och restaurang- och cateringtjänster, kan detta förhållande beskrivas som direkt konkurrensnedvridande.

Utredningen har gjort bedömningen att det på arbetsmarknaden inom restaurangbranschen förekommer ojämnvikter, i form av exempelvis ingångslöner som ligger över marknadslönen, som gör att utbudet på arbetskraft är större än efterfrågan på arbetskraft på denna marknad, se vidare avsnitt 6.1.3 och 6.4.2. Vid sänkt mervärdesskatt och därigenom en ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster som i sin tur leder till en ökad efterfrågan på arbetskraft kommer fler att anställas till samma lön som tidigare och gapet

mellan utbudet på arbetskraft och efterfrågan på arbetskraft kommer minska, se figur 6.5. Dödviktsförlusten som visar storleken på effektivitetsförlusten till följd av arbetslösheten minskar i och med att efterfrågan skiftar eller parallellförskjuts åt höger.

Det är sannolikt att sänkt mervärdesskatt på restaurangtjänster bidrar till att minska snedvridningar och öka effektiviteten. Man kan totalt sett förvänta sig en ökad effektivitet vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster.

I Konjunkturinstitutets studie, se avsnitt 6.2.4, och Sørensens studie, se avsnitt 6.2.3, framhålls att det finns ekonomiska argument för en enhetlig mervärdesskattesats. Sørensens beräkning av en effektivitetsvinst på 9,4 miljarder kronor av att införa en enhetlig mervärdesskattesats i Sverige visar omfattningen av snedvridningarna och effektivitetsförlusterna som uppkommit till följd av nuvarande differentiering. En sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster bidrar till att motverka dessa snedvridningar. Det råder även en relativ enighet inom litteraturen om att sänkt skatt riktad mot just hushållsnära tjänster kan öka effektiviteten i samhället.

6.6 Offentligfinansiella effekter

I tabell 3 redovisas den offentligfinansiella nettokostnaden av sänkt mervärdesskatt, från 25 procent till 12 procent, på restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl. Den offentligfinansiella nettokostnaden vid sänkt mervärdesskatt, den 1 januari 2012, uppgår till 5,4 miljarder kronor 2012. Denna kostnadsberäkning följer Finansdepartementets beräkningskonventioner.²⁸ I tabell 3 nedan presenteras även den långsiktiga effekten av åtgärden. Vid beräkning av denna effekt tas hänsyn till reformens självfinansieringsgrad. Den långsiktiga effekten speglar kostnaden för åtgärden när ekonomin nått en ny jämvikt, dvs. när alla Anpassningar har skett i ekonomin.

En reforms självfinansieringsgrad säger hur stor del av reformkostnaden som på lång sikt kan finansieras genom de förändringar i skatteintäkter och offentliga utgifter som uppstår till följd av reformen. Sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringsektorn bedöms leda till ökad sysselsättning, vilket förbättrar de offentliga finanserna

²⁸ Beräkningskonventioner, 2011, Metoder för effektberäkningar vid ändrade skatteregler, Finansdepartementet, Regeringskansliet.

via ökade skatteintäkter och minskade transfereringsutgifter på motsvarande 1,2 miljarder kronor. Sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringsektorn leder också till att konsumtionen i viss utsträckning förskjuts till denna sektor. Eftersom restaurang- och cateringsektorn efter reformen har lägre mervärdesskatt än genomsnittet så leder konsumtionsförskjutningen till lägre mervärdesskatteintäkter för staten på motsvarande 0,26 miljarder kronor. Utifrån beräkningarna av sysselsättningseffekterna ovan bedöms antalet arbetade timmar sammantaget öka med motsvarande knappt 6 000 helårsarbetskrafter, vilket ger en självfinansieringsgrad i storleksordningen 20 procent.

Tabell 3 Offentligfinansiell nettokostnad av sänkt mervärdesskatt från 25 procent till 12 procent på restaurang- och cateringtjänster 2012, miljarder kronor

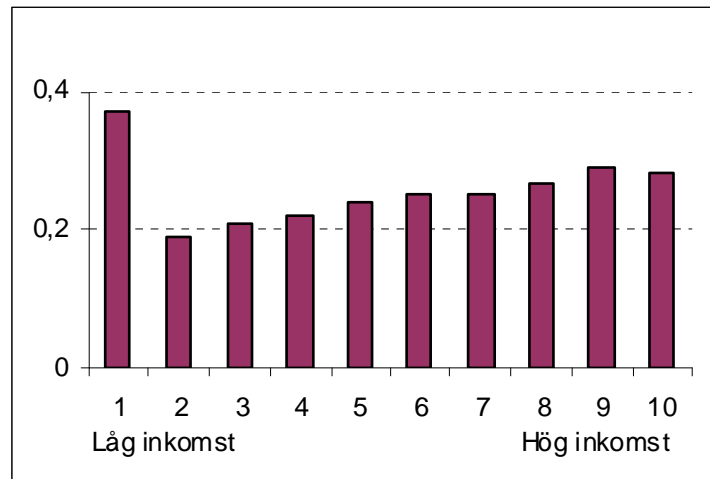
År	2012	2013	2014	2015	Varaktig effekt	Långsiktig effekt
Offentligfinansiell nettokostnad	5,4	4,1	4,4	4,6	4,6	3,6

6.7 Fördelningseffekter

I detta avsnitt redovisas fördelningseffekter av sänkt mervärdesskatt från 25 procent till 12 procent på restaurang- och cateringtjänster.

I figur 6.8 redovisas fördelningseffekter för olika inkomstgrupper uttryckt i justerad disponibel inkomst (disponibel inkomst med hänsyn till antal personer i hushållet).

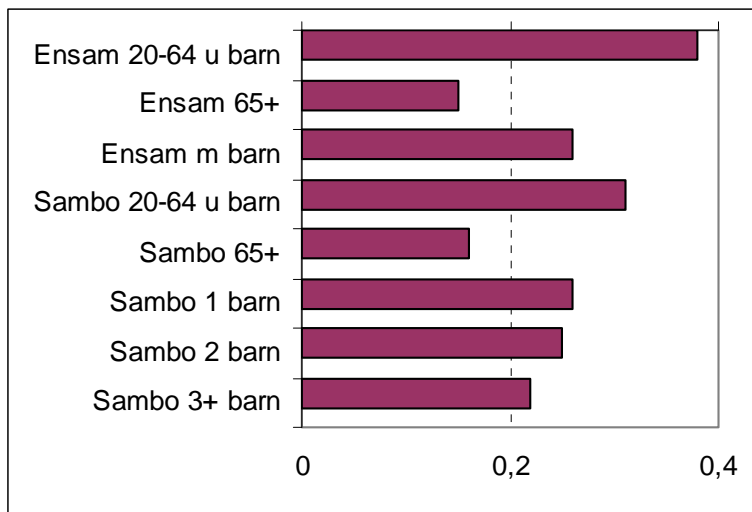
Figur 6.8 Fördelningseffekter för olika inkomstgrupper. Ökning av justerad disponibel inkomst, procent



Samtliga inkomstgrupper påverkas positivt av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster. För inkomstgrupp 1, som har de lägsta inkomsterna, är dock effekten större än för övriga inkomstgrupper. Förklaringen till att effekten blir större för inkomstgrupp 1 är att denna grupp har en låg justerad disponibel inkomst och för vilka konsumtionen är en stor relativ del av disponibel inkomst. I denna grupp återfinns exempelvis studerande och egna företagare

I figur 6.9 redovisas fördelningseffekter för olika hushållstyper uttryckt i procent av justerad disponibel inkomst.

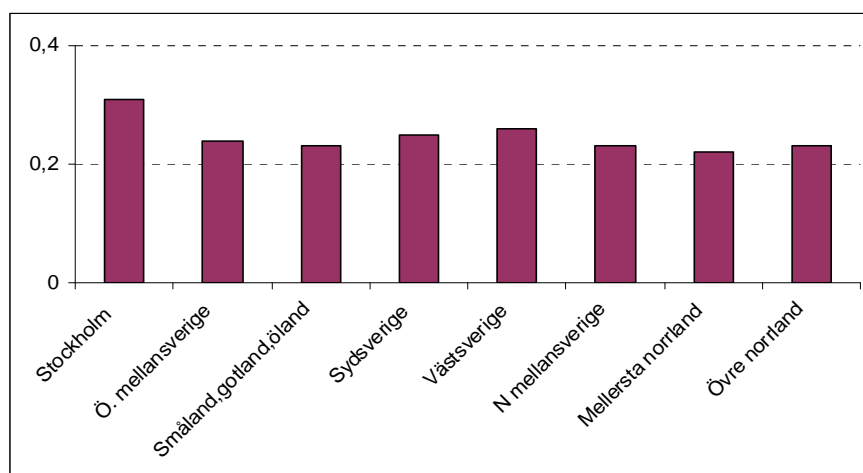
Figur 6.9 Fördelningseffekter för olika hushållstyper. Ökning av justerad disponibel inkomst, procent



Samtliga hushållstyper påverkas positivt av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster. Effekten är något större för hushåll utan barn som lägger en större andel av inkomsten på restaurangtjänster och något mindre för pensionärshushåll jämfört med barnfamiljer.

I figur 6.10 redovisas fördelningseffekter för olika regioner i Sverige uttryckt i procent av justerad disponibel inkomst.

Figur 6.10 Fördelningseffekter för olika regioner i Sverige. Ökning av justerad disponibel inkomst, procent



Samtliga regioner påverkas positivt av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster. Effekten är något större i stockholm-regionen.

6.8 Effekter på administrativa kostnader och fullgörandekostnader

Tillämpning av olika mervärdesskattesatser ger upphov till ökade kostnader för företagen och myndigheterna. Det beror på att hanteringen av olika skattesatser medför ett merarbete jämfört med att enbart tillämpa en skattesats. För både företagen och Skatteverket kan det vara svårt att avgöra vilken skattesats som ska tillämpas på en viss försäljning. Utgör det som säljs en restaurang- eller cateringtjänst, som beskattas med 25 procent, eller är det fråga om försäljning av livsmedel, som beskattas med 12 procent? Både företagen och Skatteverket har även att praktiskt hantera att redovisningen av mervärdesskatten sker utifrån olika skattesatser. Skatteverkets kontrollarbete påverkas också av att olika skattesatser tillämpas.

Mätningar av administrativa kostnader har gjorts av Tillväxtverket enligt den s.k. Standardkostnadsmodellen som är en internatio-

nellit erkänd metod. Resultatet redovisas i Malin-databasen. Denna databas innehåller uppgifter kring företagens administrativa kostnader till följd av olika regelverk. De senaste mätningarna avser år 2009. Med administrativ kostnad avses företagens kostnader för att sammanställa, lagra eller överföra information eller uppgifter som föranletts av krav i lagar, förordningar och myndigheters föreskrifter eller anvisningar i allmänna råd. Inom skatteområdet är lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter den författning som ger upphov till störst administrativa kostnader. Mervärdesskattelagen (1994:200) är den författning som ger upphov till den näst största kostnaden för företagen med en total administrativ kostnad på 2,3 miljarder kronor. Det informationskrav i mervärdesskattelagen som är mest kostsamt enligt Malin-databasen, med en kostnad på 1 miljarder kronor, är att avdragsrätten för ingående skatt ska styrkas med faktura. Näst störst kostnad medför reglerna om omvänd skattskyldighet för byggtjänster med en kostnad på 0,5 miljarder kronor. Därefter kommer hanteringen av två mervärdesskattsatser med en kostnad på 0,4 miljarder kronor.

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent medför en minskning av de administrativa kostnader som dagens olika skattesatser på restaurang- och cateringtjänster (25 procent) och livsmedel (12 procent) ger upphov till för företagen. Reducerad mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster innebär även att myndigheternas, främst Skatteverkets men även bl.a. förvaltningsdomstolarnas, kostnader för att hantera och tillämpa reglerna respektive att avgöra skatteprocesser minskar.

I Sverige finns det cirka 24 400 restauranger (cateringföretag och caféer inkluderade), varav närmare 1 600 är hotell med restaurangrörelse. Av dessa restauranger är det närmare 11 000 som har stadigvarande tillstånd att servera alkohol till allmänheten.

En sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent skulle innebära att majoriteten av de restauranger som inte har tillstånd att servera alkohol får endast en mervärdesskattesats att hantera. Även om en sänkning av mervärdesskatten enligt kommittédirektiven inte ska omfatta alkoholhaltiga drycker bedöms restauranger med tillstånd att servera alkohol få lägre administrativa kostnader då de slipper den besvärliga gränsdragningen mellan å ena sidan livsmedel och å andra sidan restaurang- och cateringtjänster.

Ett genomsnittligt företag som hanterar två mervärdesskattesatser lägger enligt Malin-databasen ned 120 minuter, 12 gånger per år, till en handläggningskostnad på 224 kronor per timme för att hantera två mervärdesskattesatser. Uppgiften att företaget 12 gånger per år hanterar två skattesatser är inte kopplad till hur många gånger per år som företaget faktiskt redovisar mervärdesskatt. Ett rimligt antagande är att de företag i restaurang- och cateringbranschen som hanterar två mervärdesskattesatser har högre administrativa kostnader än genomsnittet av alla företag som hanterar två mervärdesskattesatser. Antagandet baseras på att de gränsdragningsproblem som uppkommer i restaurang- och cateringbranschen bedöms vara av svårare karaktär. Vid beräkningen av de administrativa kostnaderna utgår därför utredningen ifrån att företag inom restaurang- och cateringsektorn i genomsnitt lägger ned 200 minuter, 12 gånger per år, på att hantera två skattesatser. De restaurang- och cateringföretag som efter en mervärdesskattesänkning endast behöver hantera en skattesats får därmed minskade administrativa kostnader motsvarande hela kostnaden för att hantera två mervärdesskattesatser, dvs. omkring 0,13 miljarder kronor. De restaurang- och cateringföretag som serverar alkohol och därmed även fortsättningsvis behöver hantera två mervärdesskattesatser kan trots detta antas få minskade administrativa kostnader då de slipper den krångliga gränsdragningen mellan å ena sidan restaurang- och cateringtjänster och å andra sidan livsmedel. Vid beräkningen av de administrativa kostnaderna antas dessa företag fortsättningsvis endast behöva lägga ned cirka 60 minuter, 12 gånger per år, på att hantera två mervärdesskattesatser. Detta ger en minskad administrativ kostnad för dessa företag med omkring 0,07 miljarder kronor. Sammantaget kan de administrativa kostnaderna antas minska med i storleksordningen 0,2 miljarder kronor årligen om mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster sänks från 25 procent till 12 procent.

Minskningen av de administrativa kostnaderna till följd av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster till samma nivå som livsmedel innebär en minskning av de totala administrativa kostnaderna som mervärdesskattelagen ger upphov till med omkring 9 procent och en minskning av den totala kostnaden för att hantera två mervärdesskattesatser, som i dag uppgår till 0,4 miljarder kronor, med omkring 50 procent. Till den minskade administrativa kostnaden för företagen ska även läggas minskningen av de administrativa kostnaderna för myndigheter som uppkommer om restaurang-

tjänster, hotell och livsmedel beskattas med samma mervärdesskattesats. När det gäller den kostnaden finns det dock inga uppgifter i Malin-databasen.

Företagens kostnader för att fullgöra sina skyldigheter enligt mervärdesskattelagen har även undersökts av Skatteverket, under hösten 2005. Skatteverket kom fram till att de totala fullgörandekostnaderna för mervärdesskatten uppgick till 6,3 miljarder kronor och att de motsvarade cirka 3 procent av mervärdesskatteinkomsterna²⁹. Beloppet 6,3 miljarder kronor är avsevärt högre än vad som följer av Tillväxtverkets mätningar, som resulterade i totala administrativa kostnader på 2,3 miljarder kronor. De skattskyldigas kostnader för att hantera flera mervärdesskattesatser beräknades av Skatteverket till cirka 0,5 miljarder kronor. Denna kostnad skiljer sig dock inte nämnvärt från Tillväxtverkets mätning av de administrativa kostnaderna för att hantera två mervärdesskattesatser om 0,4 miljarder kronor. Med fullgörandekostnader avses i princip kostnader som uppstår i samband med att skattebetalarna fullgör sina skyldigheter enligt gällande skattelagstiftning och skatteadministrativa rutiner. Skatteverket har vid sin beräkning av kostnaderna tagit hänsyn till fler moment som aktualiseras i samband med redovisning och betalning av skatt. Det förklarar skillnaden i storlek på kostnaderna vid en jämförelse med Tillväxtverkets beräkning av de totala administrativa kostnaderna. Enligt Skatteverket är fullgörandekostnaderna kraftigt regressiva. Det innebär att de slår hårdare mot små företag än stora företag. Som framgår av kapitel 4 är restaurang- och cateringsektorn relativt småskalig.

När det gäller myndigheternas administrativa kostnader för mervärdesskatten har det, enligt en uppföljning som gjordes av 1990–1991 års skattereform, uppskattats att företagens fullgörandekostnader för mervärdesskatten var fyra gånger så stora som de administrativa kostnaderna för myndigheterna³⁰.

6.9 Konsekvenser för företagen

Förslaget till sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster till samma nivå som för livsmedel medför att ett stort antal företag slipper att dra gränsen mellan å ena sidan restaurang-

²⁹ Skatteverkets rapport 2006:3, Krånglig moms – en företagsbroms, Om företagens fullgörandekostnader för moms.

³⁰ Malmer, Persson och Tengblad, 1994, Århundradets skattereform: Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk, Uppföljning av skattereformen 1990–1991, Del 1 s. 224.

eller cateringtjänster och å andra sidan livsmedel. Ett annat gränsdragningsproblem som försvinner är behovet av att särskilja måltider som ingår i rumspriset vid en hotellvistelse från rumsuthyrningen. Detta leder till en förenklad hantering av mervärdesskatten och minskade administrativa kostnader för företagen. (Jfr avsnitten 6.8 och 7.2.)

Den nuvarande skillnaden i beskattningen mellan omsättning av restaurang- och cateringtjänster och omsättning av livsmedel påverkar konkurrensförhållandena mellan olika företag. Differentieringen av mervärdesskatten innebär att företag som säljer restaurang- och cateringtjänster missgynnas jämfört med företag som säljer livsmedel. En sänkning av mervärdesskatten är positiv från konkurrenssnedvridningssynpunkt.

Företagen tar f.n. ut mervärdesskatt med 25 procent när de säljer restaurang- och cateringtjänster. Genom förslaget kommer företagets utgående skatt att uppgå till 12 procent. Denna förändring innebär att de belopp för utgående skatt som företagen får in vid försäljning, som de kan förfoga över innan skatten ska betalas till Skatteverket, om nettoskatten är positiv (dvs. den utgående skatten är större än den ingående skatten), kan minska. Förslaget kan således ha en viss påverkan på företagets likviditetssituation.

Förslaget är inte direkt riktat mot små och medelstora företag men eftersom restaurang- och cateringbranschen är relativt småskalig kommer många sådana företag att beröras av det.

Förslaget som rör HUS-avdraget medför en viss begränsning av möjligheten att få skattereduktion för hushållsarbete. Förslaget hänger samman med skattesatsförslaget. Det innebär att utgifter för hushållsarbete inte ska ge rätt till skattereduktion i de konkreta fall arbetet ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som mervärdesbeskattas med 12 procent. I praktiken kan den förslagna regeln aktualiseras i samband med att cateringtjänster omsätts. Konsekvenserna av förslaget för företagen torde vara ringa.

6.10 Sammanfattning av konsekvenser

Sammanfattningsvis kan vid en sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent effekterna på effektiviteten, sysselsättningen och på de administrativa kostnaderna förväntas bli gynnsamma. Minskningen av de administrativa kostnaderna för företagen beräknas grovt uppgå till 0,2

miljarder kronor årligen. Detta motsvarar en minskning av de totala administrativa kostnaderna som mervärdesskattelagen ger upphov till med omkring 9 procent. Den sammantagna långsiktiga sysselsättningseffekten beräknas till knappt 6 000 helårsarbetskrafter. Den offentligfinansiella nettokostnaden av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster uppgår till 5,4 miljarder kronor 2012. Positiva sysselsättningseffekter och minskad utbetalningar i socialförsäkringssystemen har bidragit till att sänka den långsiktiga offentligfinansiella effekten, vilken har beräknats till omkring 3,6 miljarder kronor. Åtgärdens självfinansieringsgrad har grovt beräknats till i storleksordningen 20 procent. Den årliga kostnad per jobb på lång sikt har beräknats till omkring 0,6 miljoner kronor.

Tabell 4 Sammanfattning av konsekvenser av sänkt moms på restaurang- och cateringtjänster från 25 till 12 procent

Konsekvenser	Sänkt moms från 25 till 12 procent
Offentligfinansiell nettokostnad 2012, miljarder kronor	5,4
Långsiktig offentligfinansiell effekt, miljarder kronor	3,6
Varaktig sysselsättningseffekt i helårsarbetskrafter	6 000
Kostnad per jobb, miljoner kronor	0,6
Minskning i administrativa kostnader, miljarder kronor	0,2

7 Förslag till sänkt mervärdes- skattesats på restaurang- och cateringtjänster

Enligt kommittédirektiven ska utredningen ta fram ett lagförslag om sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) från 25 procent till samma nivå som livsmedel. I kapitel 7 lämnas ett förslag till utformning av en regel med den innebörden.

Utredningens förslag: Skattesatsen för omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl, ska sänkas från 25 procent till 12 procent.

Skälen för utredningens förslag:

7.1 Hur ska begreppet restaurang- och cateringtjänster tolkas?

7.1.1 Någon definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster finns inte i mervärdesskattedirektivet

Sedan den 1 juni 2009 får EU:s medlemsstater tillämpa reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster. Dryck, både med och utan alkohol, får undantas från den reducerade skattesatsen (punkt 12 a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, införd genom direktiv 2009/47/EG). Enligt utredningens direktiv ska lagförslaget om sänkning av skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster inte omfatta alkoholhaltiga drycker. Begreppet restaurang- och cateringtjänst har nyligen genom direktiv 2008/8/EG även införts i

artiklarna 55 och 57 i mervärdesskattedirektivet, som reglerar omsättningsland, dvs. i vilket land tjänsten ska anses vara omsatt. Någon definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster har emellertid inte införts i mervärdesskattedirektivet, vare sig genom direktiv 2009/47/EG eller genom direktiv 2008/8/EG.

Som framgår av avsnitt 3.2 hade ett antal av EU:s medlemsstater redan före den ändring av mervärdesskattedirektivet som gjordes genom direktiv 2009/47/EG möjlighet att tillämpa reducerad skattesats på restaurangtjänster. Detta reglerades i ett antal specialbestämmelser i direktivet.¹ Begreppet restaurangtjänster användes i dessa specialbestämmelser, men någon definition av begreppet fanns inte. Det användes inte någon annanstans i direktivet förrän det infördes genom direktiv 2008/8/EG och därefter genom direktiv 2009/47/EG.

7.1.2 EU-domstolens tolkning av begreppet restaurangtjänster

EU-domstolen har i dom den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, REG 1996 s. L-2395 (nedan Faaborg-Gelting Linien), uttalat sig om begreppet restaurangtjänst. Målet gällde reglerna om omsättningsland för tjänster. Frågan i målet var om tillhandahållande av måltider för konsumtion ombord på färjor i linjetrafik mellan Faaborgs hamn i Danmark och hamnen i Gelting, Tyskland, skulle anses vara leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Om fråga skulle anses vara om leverans av varor, skulle mervärdesskatt redovisas i Tyskland i de fall leveransen gjordes på tyskt territorium. Om fråga däremot skulle anses vara om tjänster, skulle mervärdesskatt redovisas i det land leverantören var etablerad, i detta fall Danmark. (Reglerna om omsättningsland för tjänster har ändrats genom det ovan nämnda direktiv 2008/8/EG. De nya omsättningslandsreglerna beskrivs kort i avsnitt 7.1.5).

Vad gäller frågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag ska betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster uttalade EU-domstolen att denna ska besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga. Domstolen anmärkte att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av

¹ Se artiklarna 114–117 i mervärdesskattedirektivet i dess lydelse före den 1 juni 2009.

en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Vidare anförde domstolen att det samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. Domstolen uttalade sammanfattningsvis att restaurangverksamhet kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Fråga blir då om tillhandahållande av en tjänst. Om verksamheten avser livsmedel för avhämtning och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats är fråga om leverans av vara (punkt 12–14 i domen i Faaborg-Gelting Linien).

7.1.3 Ny definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster i mervärdesskattedirektivets tillämpningsföreskrifter

Europeiska unionens råd träffade den 18 januari 2011 en politisk överenskommelse om att anta en omarbetad version av förordningen med tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet (rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i det följande tillämpningsförordningen). Enligt uppgifter från Finansdepartementet kommer tillämpningsförordningen att antas formellt vid ett möte i Europeiska unionens råd den 15 mars 2011. Tillämpningsförordningen kommer att träda i kraft den 1 juli 2011² och dess syfte är att säkerställa en enhetlig tillämpning av bl.a. de nya omsättningslandsregler som införts genom direktiv 2008/8/EG (dessa omsättningslandsregler beskrivs kort i avsnitt 7.1.5). I tillämpningsförordningens artikel 6 finns följande definition av restaurang- och cateringtjänster:

1. Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i 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. Leveransen av mat eller dryck

² Artikel 65 i tillämpningsförordningen.

eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållande av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler.

2. En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stödtjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster enligt punkt 1.1.

I tillämpningsförförordningens artikel 1 sägs att tillämpningsföreskrifterna gäller avdelningarna I–V och VII–XII i mervärdesskattedirektivet. Enligt utredningens mening måste tillämpningsföreskrifterna även gälla för bilagorna till dessa avdelningar, exempelvis bilaga III där förteckningen över vilka varor och tjänster som en reducerad skattesats får tillämpas på finns. Definitionen i artikel 6 har inte begränsats till att avse enbart hur begreppet restaurang- och cateringtjänster ska förstås vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna (artiklarna 55 och 57 i mervärdesskattedirektivet) utan gäller enligt utredningens uppfattning generellt. Som en jämförelse kan nämnas att artikel 10 i tillämpningsförförordningen, som innehåller regler rörande en beskattningsbar persons etablering, uttryckligen endast gäller vid tillämpning av artiklarna 44 och 45, vilket stöder uppfattningen att artikel 6 gäller generellt.

Definitionen i artikel 6 i tillämpningsförförordningen blir direkt tillämplig i svensk rätt när den träder i kraft. Begreppet restaurang- eller cateringtjänst finns i dag bland omsättningslandsreglerna i 5 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML (13–14 §§). Hur begreppet restaurang- eller cateringtjänst i dessa bestämmelser ska förstås kommer att framgå av tillämpningsförförordningen. Det samma kommer att gälla om begreppet restaurang- och cateringtjänster införs i 7 kap. 1 § ML, där reglerna om tillämpliga skattesatser finns.

7.1.4 Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning om EU-domstolens tolkning av begreppet restaurangtjänster

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 20 och i RÅ 2005 not. 51 hänvisat till EU-domstolens dom i Faaborg-Gelting Linien. RÅ 2005 ref. 20 gällde en snabbmatsrestaurang som tillhandahöll sina anställda måltider. De anställda plockade själva ihop maten i restaurangen. De åt sedan maten i ett särskilt personalutrymme. Beträffande frågan om transaktioner utgjorde leverans av vara eller

tillhandahållande av tjänst hänvisade Högsta förvaltningsdomstolen till Faaborg-Gelting Linien och anförde att det avgörande är om bolaget kan sägas tillhandahålla den anställda något mer än själva maten. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att så var fallet redan genom att de anställda intar måltiden i ett rum som bolaget ställt till förfogande för ändamålet. I RÅ 2005 not. 51 var det också fråga om tillhandahållande av måltider till anställda. Maten levererades från bolagets restaurang i kantiner till en personalmatsal. De anställda försåg sig själva ur kantinerna. Även i detta fall ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att fråga var om tillhandahållande av tjänster. Mot bakgrund av vad EU-domstolen anför i domen i Faaborg-Gelting Linien om att restaurangverksamhet kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen är utgången i RÅ 2005 ref. 20 och i RÅ 2005 not. 51 enligt utredningens uppfattning inte självklar.

7.1.5 Svenska förarbetsuttalanden om begreppet restaurang-cateringstjänster i mervärdesskattedirektivet

Genom direktiv 2008/8/EG infördes nya omsättningslandsregler för tjänster i mervärdesskattedirektivet. Numera finns två huvudregler. Vid tillhandahållanden mellan näringsidkare ska tjänsterna anses omsatta i det land där köparen är etablerad (artikel 44). Vid tillhandahållanden mellan näringsidkare och privatpersoner ska tjänsterna anses omsatta i det land näringsidkaren är etablerad (artikel 45). I det land en tjänst är omsatt ska mervärdesskatten redovisas. Dessa huvudregler gäller inte för restaurang- och cateringtjänster. Sådana tjänster ska anses omsatta på den plats där de fysiskt utförs. Restaurang- och cateringtjänster som fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs i gemenskapen behandlas dock annorlunda och ska anses vara omsatta på persontransportens avgångsort (artiklarna 55 och 57 i mervärdesskattedirektivet).

Mervärdesskattedirektivets nya omsättningslandsregler har genomförts i svensk rätt genom en ändring av mervärdesskattelagen, som trädde i kraft den 1 januari 2010 (prop. 2009/10:15). Omsättningslandsreglerna finns i 5 kap. ML och i 13–14 §§ har begreppet restaurang- eller cateringtjänst införts. Regleringen innebär i korthet att restaurang- eller cateringtjänster anses vara omsatta i Sverige

om de fysiskt utförs här i landet eller ombord på ett tåg någonstans inom EU om tågets avgångsort är belägen i Sverige. I de fall en tjänst anses omsatt i Sverige ska mervärdesskatten redovisas här och de svenska skattesatsreglerna tillämpas. Någon definition av begreppet restaurang- eller cateringtjänster infördes inte i mervärdesskattelagen. Inte heller tidigare har det funnits någon definition av begreppet i mervärdesskattelagen (jfr avsnitt 3.4 om den tidigare lägre beskattningen av restaurangtjänster). I förarbetena till nämnda bestämmelser (prop. 2009/10:15 s. 109–110) anförde regeringen följande om innebörden av begreppet restaurang- eller cateringtjänst:

EG-domstolen har i dom den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Geltling Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, REG 1996 s. I-2395 (nedan betecknat Faaborg-Geltling Linien) uttalat sig närmare om innebörden av en restaurangtjänst. I domens punkt 14 sägs att restaurangverksamhet kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Att tjänsterna är överordnade leveransen av mat eller dryck är, enligt regeringens mening, gemensamt för både restaurang- och cateringtjänster.

När det gäller distinktionen mellan restaurang- och cateringtjänster är det i huvudsak en fråga om var tjänsten tillhandahålls. En restaurangtjänst tillhandahålls i säljarens lokal, dvs. restaurangen, medan en cateringtjänst tillhandahålls i kundens lokal eller på annan plats som kunden bestämmer. Ur ett omsättningslandsperspektiv gäller dock att båda slags tjänster regleras på samma vis.

Vidare uppkommer frågan om hur en cateringtjänst skiljer sig åt från leverans av vara i form av färdiglagad mat. Även här bör EG-domstolens avgörande i Faaborg-Geltling Linien vara en utgångspunkt. Av domen följer att begreppet restaurangtjänst inte omfattar försäljning av livsmedel för avhämtning där några tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats av livsmedlen inte ingår (jfr domens punkt 14). Mer allmänt uttryckt betyder detta, enligt regeringens mening, att t.ex. färdiglagad mat som köps i en mataffär, köps och hämtas i en så kallad take-away restaurang eller köps och levereras från en restaurang utgör leveranser av varor. Det betyder givetvis också att enbart leveransen av tillagad – eller för den delen icke tillagad – mat inte heller utgör en cateringtjänst. Kännetecknande för både restaurang- och cateringtjänster är, som sagt, att tjänsteinslaget är den överordnade delen. Leveransen av mat eller dryck är endast en delkomponent i dessa tjänster.

För att räknas som en cateringtjänst bör, utöver leveransen av mat eller dryck, olika slags tjänster som är nära förbundna med serveringen och möjliggör den omedelbara konsumtion av maten och drycken ingå i tjänsten. Exempel på sådana tjänster är iordningställande av lokalen där serveringen kommer att ske, eventuell tillagning av maten, tillhan-

dahållandet av betjäning, serveringen av själva måltiden och städning efter tillställningen. Som en cateringtjänst bör också räknas enbart leveransen av dryck i samband med tillhandahållandet av sådana tjänster.

Om leveransen av mat och dryck och tillhandahållandet av de olika tjänsterna görs av skilda näringsidkare bör dock varje leverans och tillhandahållande bedömas var för sig. Annorlunda uttryckt bör inte någon av dem normalt betraktas som en cateringtjänst.

7.1.6 Utredningens uppfattning om hur begreppet restaurang- och cateringtjänster ska tolkas

Definitionen av begreppet restaurang- och cateringtjänster i artikel 6 i tillämpningsförordningen ligger helt i linje med vad EU-domstolen uttalar i Faaborg-Gelting Linien och stämmer också väl överens med vad regeringen uttalar om begreppet restaurang- eller cateringtjänst i prop. 2009/10:15.

Enligt definitionen i artikel 6 i tillämpningsförordningen ska det för det första vara fråga om leverans av mat eller dryck (eller både mat och dryck). Det behöver inte röra sig om mat eller dryck av något särskilt slag eller mängd, utan det kan röra sig om exempelvis en middag eller en kopp kaffe och en tårtbit. Vem som levererar saknar betydelse, det kan exempelvis vara en restaurang, ett konditori eller en cateringfirma. För det andra ska det vara fråga om flera komponenter där leveransen av mat eller dryck bara är en del och där övriga komponenter utgörs av tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. Som exempel på sådana tjänster kan nämnas iordningställande av lokalen där serveringen kommer att ske, eventuell tillagning av maten, tillhandahållandet av betjäning, serveringen av själva måltiden och städning efter tillställningen (jfr. prop. 2009/10:15 s. 109–110). Tillhandahållanden av tjänster som inte har något samband med möjligheten att omedelbart konsumera mat eller dryck, exempelvis restaurangunderhållning, kan inte utgöra en del av en restaurang- eller cateringtjänst. För det tredje ska tjänsterna – inte tillhandahållandet av mat eller dryck – utgöra den övervägande delen. Slutligen kan konstateras att skillnaden mellan en restaurangtjänst och en cateringtjänst endast är platsen för tillhandahållandet. En restaurangtjänst tillhandahålls i tillhandahållarens lokaler, exempelvis på en restaurang eller ett konditori, en cateringtjänst utförs exempelvis hemma hos någon, i en festlokal eller på en arbetsplats.

7.2 Samma skattesats på restaurang- och cateringtjänster som på livsmedel gör tillämpningen enklare

Som framgått ska utredaren enligt direktiven till utredningen ta fram ett lagförslag om sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) från 25 procent till samma nivå som livsmedel.

Ett problem med dagens skattesatsreglering är svårigheten att dra gränsen mellan å ena sidan restaurang- och cateringtjänster och å andra sidan varan livsmedel. Livsmedel beskattas i dag enligt 7 kap. 1 § andra stycket 4 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, med 12 procent. När man köper en korv i en korvkiosk och tar den med sig köper man en vara, men om det i anslutning till kiosken finns bord och stolar kan det istället bli fråga om en restaurangtjänst. För att det ska bli fråga om en restaurangtjänst får kunden inte ta med sig sin korv. Vid försäljningstillfället måste alltså försäljningsstället veta var någonstans kunden kommer att förtära det köpta. Att rätt skatt verkligen betalas ska sedan i efterhand kunna kontrolleras av Skatteverket vilket kan leda till svårbedömda bevisfrågor i skatteutredningar.³ När mat levereras, t.ex. till någons bostad, levereras varor (livsmedel). Om man inte bara köper maten utan även får hjälp med att duka, laga maten och servera denna, plocka undan och diska blir det fråga om en cateringtjänst. Någonstans häremellan ska en gräns dras.

I november 2002 tillsattes en utredning med uppdrag att göra en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna och undantagen från beskattning inom mervärdesskatteområdet. Utredningens uppdrag innefattade att göra en kartläggning av de avgränsningsproblem som systemet med olika skattesatser medför.⁴ Denna kartläggning redovisas i utredningens delbetänkande⁵ och visar att det finns betydande gränsdragningsproblem inom de flesta av de områden där reducerad skattesats tillämpas. Utredningen konstaterar att det ur gränsdragningsynpunkt är uppenbart att en övergång till en enhetlig skattesats är att föredra. Utredningen pekar också på att

³ Om kontrollen leder till att företaget påförs ytterligare mervärdesskatt i efterhand saknar i regel företaget praktisk möjlighet att efterdebitera den för lågt uttagna skatten. Företaget drabbas således i detta fall i efterhand av en inte kalkylerad mervärdesskattekostnad.

⁴ Översyn av reglerna om reducerade mervärdesskattesatser, dir 2002:141.

⁵ Mervärdesskattesatsutredningens delbetänkande Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?, SOU 2005:57.

den ur gränsdragningssynpunkt största enskilda förbättring man skulle åstadkomma genom att tillämpa en enhetlig skattesats är att livsmedel och restaurangtjänster då skulle beskattas med samma skattesats.⁶

Den kartläggning utredningen gjort av de avgränsnings- och tillämpningsproblem skillnaden i beskattning mellan livsmedel och restaurangtjänster för med sig sammanfattar utredningen på följande sätt (SOU 2005:57 s. 186–187):

Omsättning av livsmedel beskattas med 12 procent medan serveringstjänster beskattas med 25 procent. Skillnaden i beskattning har i många fall ansetts orättvis och svårtillämpad. Exempelvis när det gäller viss cateringverksamhet kan skattekonsekvensen vara svårförutsebar. I andra fall är skattekonsekvensen inte svår att förutse men kan i stället upplevas som orättvis. För att en serveringstjänst skall anses omsatt förutsätter man t.ex. att den omsätts i en därför iordningställd lokal. För det fall varan inte äts på serveringsstället är det inte heller en serveringstjänst (hämtmat). Skattesatsen för livsmedel, 12 procent, tillämpas i dessa fall. Det har framförts att t.ex. livsmedelsaffärer och bensinstationer med sitt utbud av färdigmat konkurrerar med restaurangnäringen.

I massmedia har det vidare rapporterats om att det förekommer att restauranger vid försäljning av mat för avhämtning tar ut samma pris av konsumenten oavsett om restaurangen redovisar försäljningen efter den reducerade skattesatsen (livsmedel) eller normalskattesatsen (serveringstjänst). Detta kan av konsumenterna uppfattas som att restaurangen får en större vinst än för det fall priset vid avhämtningsköp skulle sättas ned med ett belopp som motsvarar den lägre skattesatsen. Oavsett hur det är med den saken innebär emellertid de praktiska svårigheterna att skilja mellan mat, som äts i serveringslokalen, eller som medförs ut ur lokalen, att restauranger, caféer etc. kan behöva tillämpa en schablon för att på ett rättvisande sätt kunna redovisa mervärdesskatt på verksamheten. Sådana schabloner kan i vissa fall få godtas av Skatteverket.

Yrkanden om att restaurangmomsen skall sänkas har lämnats i ett stort antal motioner till riksdagen. Det har i dessa sammanhang anförts att det vore rättvist om restaurangmomsen sänktes till samma nivå som livsmedelsmomsen samt även åberopats att restaurangerna ingår i turistsektorn (hotelltjänster beskattas med reducerad skattesats). Även företrädare för restaurangbranschen är av den uppfattningen att momsen för serveringstjänster borde sänkas till samma nivå som livsmedelsmomsen.

När översynen av de reducerade skattesatserna gjordes av mervärdesskattesatsutredningen tillät inte mervärdesskattedirektivet att

⁶ SOU 2005:57 s. 468–497 och 539.

Sverige införde reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster. Det enda sättet att komma tillrätta med de problem de olika skattesatsnivåerna för med sig var då att höja skattesatsen på livsmedel till normalnivån 25 procent. Förutsättningarna ser nu annorlunda ut. Efter den ändring av mervärdesskattedirektivet som gjordes genom direktiv 2009/47/EG får EU:s medlemsstater tillämpa reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster.

I avsnitt 7.1.6 försöker utredningen svara på frågan hur begreppet restaurang- och cateringtjänster ska tolkas. Att ange var gränsen mellan å ena sidan leverans av livsmedel och å andra sidan tillhandahållande av en restaurang- eller cateringtjänst ska dras i varje enskilt fall kan vara en svår uppgift. Vare sig den definition av restaurang- och cateringtjänster som finns i artikel 6 i tillämpningsförfordningen eller den vägledning för tolkning som domen i Faaborg-Gelting Linien A/S ger tillsammans med vad regeringen uttalar i prop. 2009/10:15 eliminerar detta problem.

Mot bakgrund av de avgränsnings- och konkurrensproblem som de olika skattesatsnivåerna på restaurang- och cateringtjänster respektive livsmedel för med sig är utredningens uppfattning att om skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster sänks till samma nivå som skattesatsen för livsmedel uppnås en betydande förenkling både för företag och myndigheter.

Ytterligare ett tillämpningsproblem som försvinner om restaurangtjänster kommer att ingå i den grupp av varor och tjänster som i dag beskattas med 12 procent är behovet av att särskilja frukost eller andra måltider som ingår i rumspriset vid en hotellvistelse från rumsuthyrningen. Rumsuthyrning och camping beskattas enligt 7 kap. 1 § andra stycket 1 ML med 12 procent. Även denna förenklingsaspekt togs upp av mervärdesskattesatsutredningen. Vidar Christiansen pekar också på den administrativa förenkling som skulle uppnås om skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster blir densamma som skattesatsen på livsmedel och hotell (jfr avsnitt 6.2.1).

7.3 Lagförslaget omfattar inte spritdrycker, vin och starköl

Enligt utredningens direktiv ska lagförslaget om sänkning av skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster inte omfatta alkoholhaltiga drycker. Alkoholhaltiga drycker kommer alltså vid en sänk-

ning av skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster att behöva särskiljas från tjänsten i övrigt.

Ur förenklingssynpunkt vore det bra om även alkoholhaltiga drycker omfattades av en sänkning av skattesatsen. Den lägre beskattningen av restaurangtjänster som gällde före 1990 års skattereform och mellan 1992–1994 omfattade alkoholhaltiga drycker (tjänsterna benämndes då serveringstjänster). Lagstiftaren menade då att påslagen inom restaurangsektorn beträffande alkoholhaltiga drycker ofta är mycket höga och att en styrning mot en generellt hög prisnivå också följer av alkohollagstiftningen och att detta innebär att det är alkoholpolitiskt möjligt med lägre mervärdesskatt på alkoholhaltiga drycker som del av en serveringstjänst. Lagstiftaren pekade också på att tillämpningen inom restaurangnäringen underlättas högst avsevärt med en sådan ordning (om den tidigare lägre beskattningen på serveringstjänster, se avsnitt 3.4).

Spritdrycker, vin och starköl ingår dock inte i kategorin livsmedel som, enligt 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML, i dag beskattas med 12 procent. Det kan anses vara konsekvent att tillämpa samma mervärdesskatteregler för spritdrycker, vin och starköl oavsett var någonstans de förtärs, vilket talar för att en sänkning inte borde omfatta dessa drycker. Om en sänkning av skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster skulle inkludera spritdrycker, vin och starköl skulle detta exempelvis innebära att mervärdesbeskattningen av en flaska vin som man beställer i samband med ett restaurangbesök bli lägre än mervärdesbeskattningen av samma flaska när man själv köpt den till en middag hemma.

Utredningens direktiv är formulerade så att *alkoholhaltiga drycker* inte ska omfattas av lagförslaget om sänkning av skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster. I begreppet alkoholhaltiga drycker ryms spritdrycker, vin och starköl, men även alkoholsvaga drycker som exempelvis lättöl. Mot bakgrund av hur undantaget från livsmedelskategorin är utformat är utredningens uppfattning att det endast bör vara spritdrycker, vin och starköl som inte ska omfattas av lagförslaget. Utredningens direktiv kan inte anses utgöra hinder mot en sådan ordning. Konsekvensen av detta blir att sådana drycker som kan köpas i en vanlig livsmedelsbutik, exempelvis lättöl och folköl, omfattas av en reducerad skattesats även om de ingår i en restaurang- eller cateringtjänst. Mervärdesbeskattningen av dryck, med eller utan alkohol, blir alltså densamma oavsett om den ingår i en restaurang- eller cateringtjänst eller inte.

Enligt utredningens mening bör sådana restaurang- och cateringtjänster, eller delar av sådana tjänster, som innebär att spritdrycker vin, eller starköl serveras inte omfattas av sänkt skattesats. Det bör således inte vara enbart själva spritdrycken, vinet eller starkölet som ska beskattas med normalskattesatsen utan hela tillhandahållandet. Om man exempelvis serverar en starköl i en bar ska hela detta sammansatta tillhandahållande beskattas med normalskattesatsen (leverans av varan starköl tillsammans med tillhandahållandet av ett antal kringtjänster, jfr om definitionen av begreppet restaurang- och cateringtjänster i avsnitt 7.1.6). Om vin serveras till en middag på restaurang ska hela den del av restaurangtjänsten som avser vinet beskattas med normalskattesatsen. De kringtjänster som avser vinet innefattas normalt i dryckens pris, varför en sådan ordning ter sig enkel att hantera för de berörda. När en restaurang tar ut separat pris för mat respektive dryck uppkommer inga problem med att fastställa beskattningsunderlaget för den del av tjänsten som ska beskattas med 12 procent respektive 25 procent. I de fall ett gemensamt pris tas ut för en tjänst i vilken både mat och spritdrycker, vin eller starköl ingår blir det dock nödvändigt att göra en uppdelning av beskattningsunderlaget.

Att utesluta de restaurang- och cateringtjänster, eller delar av sådana tjänster, som innebär att spritdrycker vin, eller starköl serveras bedömer utredningen vara i linje med mervärdesskattedirektivet. Enligt punkt 12 a i bilaga III till direktivet får tillhandahållande av dryck, både med och utan alkohol undantas från en reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster. Att utesluta endast spritdrycker, vin och starköl och inte alkoholsvaga och alkoholfria drycker är alltså fullt möjligt.

8 Omfattar HUS-avdraget restaurang- och cateringtjänster?

8.1 Omfattar HUS-avdraget restaurang- och cateringtjänster?

Utredningens förslag: Arbete som ingår i en sådan omsättning som avses i 7 kap. 1 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200) ska inte räknas som hushållsarbete.

Skälen för utredningens förslag: Av utredningens direktiv framgår att de tjänster som omfattas av bestämmelserna om skatte-reduktion för hushållsarbete (HUS-avdraget) inte även ska omfattas av en eventuell mervärdesskattesatssänkning. Av direktivet framgår vidare att utredningen kan föreslå en smärre justering av HUS-avdraget om detta är nödvändigt för att uppnå ett lämpligt tillämpningsområde för en mervärdesskattesatssänkning.

Enligt 67 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, omfattas ”matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden” av HUS-avdraget. I författningskommentaren till bestämmelsen sägs att även sådan matlagning som sker i trädgården, exempelvis grillning, avses. Sådan matlagning som sker till exempel vid avhämtning av mat eller vid leverans av mat till bostaden omfattas däremot inte (prop. 2006/07:94 s. 59). Frågan är om sådan matlagning som beskrivs ovan omfattas av begreppet restaurang- och cateringtjänst i mervärdesskattedirektivet och därmed av den föreslagna 7 kap. 1 § andra stycket 5 ML, dvs. är enbart tjänsten matlagning tillräcklig för att fråga ska vara om en restaurang- eller cateringtjänst? Vad som utgör en restaurang- och cateringtjänst framgår närmare av den definition av det begreppet som införs i artikel 6 i rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för

mervärdesskatt (se vidare avsnitt 7.1.3). Enligt denna definition krävs bl.a. att fråga är om leverans av mat eller dryck i kombination med ett knippe tjänster. Enbart tjänsten matlagning är inte tillräcklig för att fråga ska vara om en restaurang- eller cateringtjänst i den betydelse som begreppet har i mervärdesskattedirektivet. Däremot kan matlagning i bostaden ingå i en cateringtjänst i den betydelse som begreppet har i mervärdesskattedirektivet. Enligt förarbetena omfattar HUS-avdraget inte matlagning som sker vid avhämtning av mat eller vid leverans av mat till bostaden. Matlagning i bostaden kan däremot ingå både i HUS-avdraget och i det mervärdesskatte-
rättsliga begreppet cateringtjänst. För att undvika oklarheter och gränsdragningsproblem samt för att undvika en dubbelreglering bör bestämmelserna om HUS-avdrag justeras på så sätt att matlagning som ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som omfattas av reducerad skattesats enligt mervärdesskattelagen inte omfattas av HUS-avdragsreglerna.

Enligt 67 kap. 13 § IL omfattas "städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden" av HUS-avdraget. Städarbete i bostaden kan precis som matlagning vara en del av en cateringtjänst. Utredningen anser att det bästa sättet att undvika dubbelreglering i detta fall är att justera bestämmelserna om HUS-avdrag på så sätt att städning som ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som omfattas av reducerad skattesats enligt mervärdesskattelagen inte omfattas av HUS-avdragsreglerna.

I 67 kap. 13 c § IL anges vissa arbeten som inte ska räknas som hushållsarbete vid tillämpning av bestämmelserna om HUS-avdrag. Justeringen av HUS-avdraget bör åstadkommas genom att det görs ett tillägg i 67 kap. 13 c § IL med innebörd att arbete som ingår i en sådan omsättning som anges i 7 kap. 1 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200) inte ska räknas som hushållsarbete.

9 Finansiering

Utredningen föreslår att mervärdesskattesatsen för restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl, ska sänkas från 25 procent till 12 procent. Förslaget innebär således att skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster blir densamma som för livsmedel och övriga varor och tjänster som f.n. beskattas med en reducerad skattesats om 12 procent.

I utredningens uppdrag ingår att föreslå en finansiering inom mervärdesskatteområdet om sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster innebär offentligfinansiella kostnader. Den offentligfinansiella nettokostnaden av sänkt mervärdesskatt från 25 procent till 12 procent på restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl, uppgår till 5,4 miljarder kronor 2012. Förslaget som rör HUS-avdraget innebär en viss begränsning av tillämpningsområdet för reglerna om skattereduktion för hushållsarbete. Det förslaget medför således en kostnadsbesparing, som dock torde vara ringa och som det kan bortses från i detta sammanhang. Av det sagda följer att utredningen ska lämna förslag till hur sänkt skatt på restaurang- och cateringtjänster ska finansieras inom mervärdesskatteområdet.

Utredningens arbete rör skattesatsområdet. Enligt utredningen ligger det därför närmast till hands för utredningen att lämna ett finansieringsförslag inom skattesatsområdet.

I Sverige tillämpas normalskattesatsen 25 procent, en reducerad skattesats om 12 procent och en reducerad skattesats om 6 procent. Med den reducerade skattesatsen på 12 procent beskattas omsättning av livsmedel, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och camping, omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Med den reducerade skattesatsen på 6 procent beskattas omsättning av böcker, tidningar m.m., tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- samt balettföreställningar eller liknande, viss biblioteks- och museiverksamhet, tillträde till djurparker, upplåtelse eller överlåtelse av vissa upphovsrättsliga rättigheter, omsättning av tjänster inom idrottsområdet samt personbefordran.

Normalskattesatsen på 25 procent går i praktiken inte att höja. Det beror på att Sverige, liksom de andra medlemsstaterna, har åtagit sig att förhindra att den nuvarande skillnaden på 10 procentenheter mellan den lägsta och högsta tillämpade normalskattesatsen inom EU ökar (jfr avsnitt 3.1). Ett förslag till finansiering av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster inom mervärdesskattesatsområdet får därför inriktas på någon av de reducerade skattesatserna.

Den reducerade skattesatsen om 6 procent kan vara svår att försvara med hänsyn till teorin om optimal beskattning. Utifrån optimalbeskattningsteorin kan det vara motiverat att beskatta flera av de varor och tjänster, bl.a. omsättning av böcker, tidningar m.m. samt tillträde till kulturella evenemang, med en högre skattesats än 6 procent. Det beror på att de varorna och tjänsterna konsumeras tillsammans med fritid och att de framförallt tenderar att konsumeras av högutbildade individer med en stor potential att erhålla höga inkomster. Denna typ av konsumtion kan emellertid anses bidra till positiva externa effekter, s.k. "merit goods", vilket skulle kunna motivera tillämpning av en lägre skattesats. Skattesatsen om 6 procent skulle behöva höjas avsevärt för att ge ett reellt bidrag till finansieringen av lagförslaget om sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster. För en full finansiering av lagförslaget skulle det t.ex. krävas att skattesatsen om 6 procent höjs till 25 procent för omsättning av samtliga varor och tjänster förutom personbefordran. Skattesatshöjningar av detta slag skulle innebära väsentliga förändringar av den nuvarande skattesatsstrukturen i mervärdesskattelagen. Effekterna av sådana höjningar är svåra att överblicka. Nuvarande differentiering av skattesatserna är resultatet av politiska överväganden. Utredningen konstaterar att den varken har i uppdrag eller något underlag för att föreslå en sådan betydande förändring av skattesatsen om 6 procent som krävs för att finansiera lagförslaget. Därmed återstår, såsom en möjlig lösning av finansieringen inom skattesatsområdet, att föreslå en höjning av den reducerade skattesatsen om 12 procent.

När det gäller den reducerade skattesatsen om 12 procent på livsmedel går den emot teorin om optimal beskattning. Enligt Ramsey ska varor med låg priselasticitet beskattas högre eftersom de snedvrider konsumtionen i mindre utsträckning. Om reducerad mervärdesskatt på livsmedel motiveras av en önskan om att omfördela inkomster mellan individer går även det emot optimal beskattningsteori. Reducerad skatt på livsmedel kan motiveras utifrån teorin om optimal beskattning i de fall det inte är möjligt att införa en ickelinjär arbetsinkomstbeskattning i syfte att omfördela inkomster mellan individer och/eller i de fall högproduktiva individer har svagare preferenser för livsmedel än lågproduktiva individer. Ingen av dessa förutsättningar verkar dock stämma in på svenska förhållanden.

Under förutsättning att en sänkning av skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster ska finansieras inom mervärdesskatteområdet föreslår utredningen, mot bakgrund av det anförda, att skattesatsen om 12 procent höjs till 14,4 procent. Det innebär att skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster skulle sänkas från 25 procent till 14,4 procent. Det bör betonas att ett sådant förslag också skulle få till följd att skattesatsen för omsättning av samtliga de varor och tjänster som f.n. beskattas med en reducerad skattesats om 12 procent höjs, från just 12 procent till 14,4 procent. Omsättning av livsmedel, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och camping, omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter skulle följaktligen beskattas med 14,4 procent.

En konsekvens av detta finansieringsförslag blir, jämfört med om skatten för restaurang- och cateringtjänster sänks till 12 procent, en minskning av de förväntade positiva sysselsättningseffekterna som redovisas i avsnitt 6.4. Minskningen i sysselsättningseffekterna torde vara något större än vid en proportionell minskning. Detta då en höjning av mervärdesskatten på ”take-away” som i dag beskattas med 12 procent bör medföra negativa sysselsättningseffekter. Ytterligare en effekt av detta finansieringsförslag är att den samhällsekonomiska effektiviteten kan förväntas öka ytterligare vid en höjd moms på livsmedel. En sänkning av mervärdesskatten för restaurang- och cateringtjänster till samma nivå som för livsmedel förenklar företagets och myndigheternas hanteringen av skatten vilket i sin tur leder till minskade kostnader för dem. Den positiva effekten förblir oförändrad vid en sänkning av skatten på

restaurang- och cateringtjänster till 14,4 procent i stället för 12 procent.

En höjning av skattesatsen från 12 procent till 14,4 procent för de omsättningar av varor och tjänster som f.n. omfattas av skattesatsen 12 procent skulle också medföra andra konsekvenser för de som skulle beröras av en sådan förändring. Det har inte varit möjligt att inom ramen för det nu aktuella arbetet utreda samtliga dessa konsekvenser.

Tabell 8 Offentligfinansiell nettointäkt av höjd mervärdesskatt från 12 till 14,4 procent på bland annat livsmedel, omsättning av vissa konstverk, hotell- samt restaurang- och cateringtjänster 2012, mdkr

År	2012	2013	2014	2015	Varaktig effekt
Offentligfinansiell nettointäkt	5,5	4,3	4,5	4,7	4,8

10 När kan nya regler träda i kraft?

Utredningens förslag: Ändringen i mervärdesskattelagen (1994:200) ska träda i kraft den 1 januari 2012. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Ändringen i inkomstskattelagen (1999:1229) ska träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången vid 2013 års taxering.

Skälen för utredningens förslag: De bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som möjliggör införande av reducerad mervärdesskattesats på omsättning av restaurang- och cateringtjänster har redan trätt i kraft. Några EG-rättsliga hänsynstaganden behövs därför inte när det gäller tidpunkten för ikraftträdande av de nya reglerna i mervärdesskattelagen. I detta sammanhang kan också nämnas att den omarbetade versionen av förordningen med tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet, som bl.a. innehåller en ny definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster, kommer att träda i kraft den 1 juli 2011 (jfr avsnitt 7.1.3).

De nya reglerna i mervärdesskattelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. Övergångsbestämmelser behövs. De nya reglerna bör tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet. Med andra ord ska äldre bestämmelser fortfarande tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

De nya reglerna i inkomstskattelagen bör träda i kraft vid samma tidpunkt som ändringen i mervärdesskattelagen. Även dessa föreslås följaktligen träda i kraft den 1 januari 2012.

11 Författningskommentar

11.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

7 kap.

1 §

I andra stycket förs en ny punkt 5 in. Enligt denna ska skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget vid omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl. En definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster finns i artikel 6 i rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i det följande tillämpningsförordningen. I korthet säger denna definition att en restaurang- och cateringtjänst består av leverans av mat eller dryck (eller både mat och dryck) tillsammans med tillhandahållande av ett antal tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. För att räknas som en restaurang- eller cateringtjänst krävs vidare att tjänsterna utgör den övervägande delen. Tillämpningsförordningen träder i kraft den 1 juli 2011 och blir då direkt tillämplig i svensk rätt.

En restaurang- eller cateringtjänst består alltså för det första av leverans av mat eller dryck. Den behöver inte avse mat eller dryck av något särskilt slag eller mängd, utan det kan vara fråga om exempelvis en middag, något att dricka med tilltugg, en varm korv eller bara någon dryck. Vidare kan det exempelvis vara fråga om en kopp kaffe med en smörgås, bakelse eller tårtbit. Vem som levererar saknar betydelse, det kan exempelvis vara en restaurang, ett konditori eller en cateringfirma.

För att det ska röra sig om en restaurang- eller cateringtjänst krävs för det andra att fråga är om flera komponenter där leveran-

sen av mat eller dryck bara är en del och där övriga komponenter utgörs av tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. Som exempel på sådana tjänster kan nämnas iordningställande av lokalen där serveringen kommer att ske, tillagning av maten och tillhandahållandet av betjäning. Tjänster som inte har något samband med möjligheten att omedelbart konsumera mat eller dryck, exempelvis restaurangunderhållning, kan inte utgöra en del av en restaurang- eller cateringtjänst.

För att betraktas som en restaurang- eller cateringtjänst krävs för det tredje att tjänsterna – inte tillhandahållandet av mat eller dryck – utgör den övervägande delen. Så kallad take-away (färdiglagad mat som hämtas på exempelvis en restaurang för att ätas någon annanstans) är ett exempel på en situation där tjänsteinslaget inte är tillräckligt stort för att det ska bli fråga om en restaurang- eller cateringtjänst. I dessa fall är det i stället fråga om leverans av livsmedel vilket leder till att skattesatsen i alla fall blir 12 procent.

Skillnaden mellan en restaurangtjänst och en cateringtjänst är endast platsen för tillhandahållandet. En restaurangtjänst tillhandahålls i tillhandahållarens lokaler, exempelvis på en restaurang eller ett konditori, en cateringtjänst utförs exempelvis hemma hos någon, i en festlokal eller på en arbetsplats.

En restaurang- eller cateringtjänst, eller en del av en sådan tjänst som avser spritdrycker, vin och starköl omfattas inte av den reducerade skattesatsen. Dessa delar måste särskiljas från tjänsten i övrigt. Det är inte enbart själva spritdrycken, vinet eller starkölet som ska beskattas med normalskattesatsen utan hela tillhandahållandet. Om man exempelvis serverar en starköl i en bar ska hela detta sammansatta tillhandahållande beskattas med normalskattesatsen. Om det istället är en kopp kaffe som serveras ska hela det sammansatta tillhandahållandet beskattas med den reducerade skattesatsen. Om vin serveras till en middag på restaurang ska hela den del av restaurangtjänsten som avser vinet beskattas med normalskattesatsen. Spritdrycker, vin och starköl ingår inte heller i kategorin livsmedel, som enligt 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML beskattas med samma skattesats som restaurang- och cateringtjänster. Mervärdesbeskattningen av dryck är alltså densamma oavsett om den ingår i en restaurang- eller cateringtjänst eller inte. Skattesatsen på spritdrycker, vin och starköl är alltid 25 procent medan skattesatsen på övrig dryck, exempelvis folköl, lättöl och mineralvatten alltid är 12 procent.

Se vidare avsnitt 7.1 och 7.3.

11.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

67 kap.

13 c §

I paragrafen införs en ny punkt 5. Av den framgår att arbete som ingår i en sådan omsättning som avses i 7 kap. 1 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200) inte ska räknas som hushållsarbete. Av den bestämmelse i mervärdesskattelagen till vilken punkt 5 hänvisar följer att det är restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl, som avses. Det innebär att arbete som ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som mervärdesbeskattas med 12 procent inte kan bli föremål för skattereduktion för hushållarbete. Skattereduktionen för hushållsarbete omfattar exempelvis matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden. Sådan matlagning och städning kan ingå i en cateringtjänst som mervärdesbeskattas med 12 procent. I de konkreta situationer så är fallet ger utgiften för matlagningen respektive städningen inte rätt till skattereduktion. På samma sätt ger utgifter för annat hushållsarbete inte rätt till skattereduktion i de konkreta situationer arbetet ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som mervärdesbeskattas med 12 procent. Vad som utgör en restaurang- och cateringtjänst framgår närmare av den definition av det begreppet som införs i artikel 6 i rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Beträffande denna definition, se bl.a. avsnitt 7.1.6 och författningskommentaren, avsnitt 11.1.

Se vidare avsnitt 8.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experten Björn Arnek, Sveriges Hotell & Restaurangföretagare

Jag ställer mig i det följande kritisk till delar av utredningens slutsatser och förslag.

Minskad strukturell arbetslöshet

Till följd av en sänkning av moms på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent gör utredningen, i sin beräkning av effekterna på den varaktiga sysselsättningen i restaurang- och cateringbranschen, följande antaganden:

- Momssänkningen får långsiktigt fullt genomslag på priserna.
- Priselasticiteten på restaurang- och cateringtjänster är -0,8.

Effekten på den varaktiga sysselsättningen i restaurang- och cateringbranschen, till följd av ovanstående, bedömer utredningen leda till en ökning med cirka 4 000 helårsarbetskrafter. Detta förutsätter dock enligt utredningen att:

- Lönenivån i restaurangbranschen ligger över den marknadsmässiga nivån.
- Lönenivån i restaurangbranschen påverkas inte av den ökade efterfrågan på restaurangtjänster.
- Ökad efterfrågan på arbetskraft leder inte till att lönenivåerna i andra branscher ökar.

Om ovanstående förutsättningar inte uppfylls fullt ut gör utredningen bedömningen att en del av den ökade sysselsättningen i restaurangbranschen kommer från andra branscher. Utredningen

gör antagandet att om 20 procent av anställningarna till följd av momssänkningen inom restaurangbranschen kommer från en tidigare anställning så blir nettoökningen mindre än 4 000 nya helårsarbetskrafter.

Jag delar utredningens uppfattning att momssänkningen långsiktigt kommer att få fullt genomslag på restaurangpriserna. I den utredning (Sänkt moms – högre sysselsättning? 2010) som Handels Utredningsinstitutet (HUI) gjort, på uppdrag av SHR, om sänkt moms på restaurangtjänster granskades forskningen kring momsförändringars genomslag på priser. Den slutsats som HUI drog var att forskningen ger starkt stöd för att momsförändringar långsiktigt får fullt genomslag på konsumentpriset. Den slutsatsen dras också av Copenhagen Economics studie (Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union 2007) som gjordes på uppdrag av EU-kommissionen.

När det gäller priselasticiteten på restaurang- och cateringtjänster är dock min bedömning att utredningen har antagit en allt för låg nivå i sin beräkning. Det finns ett relativt stort antal studier av priselasticiteten på restaurangtjänster gjorda i Sverige. Resultaten av dessa presenteras i den ovan nämnda HUI-rapporten. Skattningarna spretar en del men ett genomsnitt ligger på -1,2. Det är mot den bakgrunden, enligt min bedömning, rimligare att anta en priselasticitet på -1,2 istället för som utredningen gör anta att den är -0,8. En priselasticitet på -1,2 skulle ge större effekter på omsättning och sysselsättning i restaurang- och cateringsektorn.

Risken för att sysselsättningsökningen i restaurangbranschen till del skulle ske på bekostnad av sysselsättningen i andra branscher bedömer jag som liten. I restaurang- och cateringbranschen är många av arbetsuppgifterna sådana att man utan specifik utbildning eller erfarenhet kan gå direkt in i produktionen. Detta innebär att vid en ökad efterfrågan på arbetskraft i restaurangbranschen kommer många personer som saknar arbete att kunna ta dessa arbeten. Risken för att det skulle uppstå brist på lämplig arbetskraft som ger ett tryck uppåt på lönenivåerna i branschen bedömer jag därför som liten.

Finansieringen

Regeringen angav i budgetpropositionen inför 2011 att en sänkning av momsen på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent var en prioriterad reformambition under mandatperioden. Reformen skulle genomföras när ett tillräckligt stort överskott var säkerställt i de offentliga finanserna och ett varaktigt reformutrymme fanns. Den starka utvecklingen av den svenska ekonomin talar nu, enligt regeringen, för att de offentliga finanserna utvecklas allt bättre.

Det ligger förvisso i utredningens uppdrag att föreslå en finansiering av förslaget inom ramen för momssystemet, men jag anser att regeringen ska stå fast vid vad den tidigare uttalat och se detta som en reform utan krav på finansiering. Utredningen räknar dessutom med en självfinansieringsgrad på 25 procent av förslaget. Den skulle bli större, om de invändningarna mot utredningens beräkningar av den varaktiga sysselsättningsökningen i restaurang- och cateringbranschen jag fört fram, skulle visa sig vara riktiga.

Utredningen har haft i uppdrag att bedöma effekterna av en sänkning av momsen på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent. Det är också det som gjorts. Förslaget till finansiering innebär att den reducerade momssatsen på 12 procent ersätts av en ny reducerad momssats på 14,4 procent. Konsekvensen av detta blir att bedömningen av effekterna till följd av en sänkning av momsen från 25 procent till 12 procent inte längre gäller då sänkningen i finansieringsförslaget blir från 25 procent till 14,4 procent. Eftersom finansieringsförslaget dessutom innebär att momssatsen på livsmedel (inklusive "take-away"), hotell, camping m.fl. höjs från 12 procent till 14,4 procent så kommer det uppstå ett antal negativa effekter på exempelvis sysselsättning i dessa branscher.

Jag kan mot den här bakgrunden inte stå bakom utredningens förslag till finansiering inom momssystemet.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experten Annika Fritsch, Företagarna

Det är glädjande att utredningen valt att tydligt skilja förslaget om sänkning av skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster, lagförslaget, från förslaget om finansiering av reformen, finansieringsförslaget. Det underlättar analys och ställningstagande.

Jag välkomnar förslaget om sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringtjänster som innebär förenklingar för de företag som både slipper hantera flera skattesatser och slipper besvärliga avgränsningar mellan livsmedel och dessa tjänster. Många av dessa företag är små och drabbas särskilt hårt av krångliga regler. Jag delar uppfattningen att lagförslaget får genomslag på priset och leder till ökad sysselsättning inom restaurang- och cateringbranschen.

Däremot anser jag inte att utredningens finansieringsförslag, att nuvarande skattesats på 12 procent höjs till 14,4 procent, bör genomföras. Förslaget innebär en höjning av skattesatsen för livsmedel, inklusive mat för avhämtning, hotell- och campingtjänster. De positiva sysselsättningseffekterna inom restaurang- och catering skulle därmed bli mindre. Vidare torde en höjning av skattesatsen även innebära negativa effekter på de områden där skattesatsen höjs, vilket bland annat skulle drabba turistbranschen. Dessa negativa effekter har inte analyserats i finansieringsförslaget. Regeringen har i budgetpropositionen inför 2011 uttalat att en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster är en prioriterad reformambition och att en sådan reform därför förutsätter att det finns ett varaktigt reformutrymme i de offentliga finanserna. Flera rapporter från regeringen därefter visar att de offentliga finanserna har förbättrats och att reformutrymme finns. Lagförslaget bör enligt min bedömning inte genomföras till priset av höjda skattesatser enligt finansieringsförslaget.

Referenser

- Atkinson och Stiglitz, 1976, The design of tax structure: direct versus indirect taxation, *Journal of Public Economics* 6, 55–75.
- Becker, G.S. 1965, A theory of the allocation of time, *Economic Journal*, 75, pp 493–517.
- Beräkningskonventioner, 2011, Metoder för effektberäkningar vid ändrade skatteregler, Finansdepartementet, Regeringskansliet.
- Christiansen, V. 1984, Which commodity taxes should supplement the income tax?, *Journal of Public Economics*, 24, 195–220.
- Davis och Henrekson, 2005, Tax Effects on Work Activity, Industry Mix and Shadow Economy Size: Evidence from Rich-Country Comparisons, published in R. Gómez-Salvador et al eds. *Labour Supply and Incentives to Work in Europe*, Cheltenham, UK, Edward Elgar.
- Diamond, P. A. 1975, A many-person Ramsey tax rule, *Journal of Public Economics*, 4, 335–42.
- Ds 2009:43, Närvaro och kontrollbesök – En utvärdering och förslag till utvidgning, Finansdepartementet, Regeringskansliet.
- Gronau, R. 1977, Leisure, Home Production and Work—the Theory of the allocation of time Revisited, *Journal of Political Economy* 85, pp 1099–1123.
- Hansson och Norrman, 1996, *Skatter – teori och praktik*, SNS-förlag.
- Harju och Kosonen, 2010, VATT Muistiot 10, Ravintoloiden arvonlisäveroalennuksen hintavaikutukset.
- Hortlund, P. 2008, Sänkt moms – högre sysselsättning? En studie av restaurangnäringen, AB Handels utredningsinstitut.
- Hortlund, och Sandholdt, 2010, Sänkt moms – högre sysselsättning? En studie av restaurangnäringen, AB Handels utredningsinstitut.
- Kleven, H.J. 2004, Optimum taxation and the allocation of time, *Journal of Public Economics*, 88, pp 245–557.

- Kleven, Richter och Sørensen, 2000, Optimal Taxation with household production, *Oxford Economic Papers*, 52 584–594.
- Malmer, Persson och Tengblad 1994, Århundredets skattereform, Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk, Uppföljning av skattereformen 1990–1991.
- Mirrlees, J.A. 1971. An exploration in the theory of optimum income taxation. *Review of economic studies* 38, 175–208.
- Kosonen, T. 2010, What was actually cut in the barbers VAT cut?, Government Institute for Economic Research (VATT).
- Ramsey, F. 1927, A Contribution to the Theory of Taxation. *Economic Journal* 37, 47–61.
- Rapport d'Information, de M. Michel HOUEL, fait au nom de la commission de l'économie n° 42 (2010–2011) – 13 octobre 2010.
- Saez, E. 2002, "The desirability of commodity taxation under non-linear income taxation and heterogeneous tastes," *Journal of Public Economics*, Elsevier, vol. 83(2), pages 217–230, February.
- Sandmo, A. 1974. A note on the structure of optimal taxation. *American Economic Review* 77, 86–98.
- Skatteverkets rapport 2006:3, Krånglig moms – en företagsbroms, Om företagens fullgörandekostnader för moms.
- SOU 1997:17, Betänkande av Tjänstebeskattningsutredningen, Skatter, tjänster och sysselsättning.
- SOU 2005:57, Delbetänkande i mervärdesskattesatsutredningen, Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?
- Svensson, L. 2008, Hemmens modernisering och svenska hushålls tidsanvändning 1920–90, IFAU Rapport 2008:19.
- Sørensen, P.B. 2010, Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges, Report to the Expert Group on Public Economics 2010:4.
- Taxation papers, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Working paper No 13, ISSN 1725-7557.
- VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2011, taxud.c.1(2011)39295 – EN.
- Öberg, A. 2005, Samhällsekonomiska effekter av skattelättnader för hushållsnära tjänster, Specialstudie Nr 7, juni 2005, Konjunkturinstitutet, Stockholm.

Kommittédirektiv



Utredning om sänkt mervärdesskattesats för vissa tjänster

Dir.
2010:132

Beslut vid regeringssammanträde den 16 december 2010

Sammanfattning

Utredaren ska ta fram ett lagförslag om sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) från 25 procent till samma nivå som livsmedel (i dag 12 procent). Utredaren ska också redovisa vilka effekter detta kan förväntas ha på den samhällsekonomiska effektiviteten, den varaktiga sysselsättningen och på företagande. Vidare ska utredaren analysera om sänkt nivå på mervärdesskattesatsen inom vissa andra delar av tjänstesektorn är en samhällsekonomiskt effektiv åtgärd i syfte att öka den varaktiga sysselsättningen. Utredaren ska även analysera vad en sänkt skattesats på dessa tjänster betyder i övrigt för exempelvis företagens administrativa börda och belastningen för Skatteverket.

Uppdraget ska redovisas i två etapper. Ett delbetänkande om restaurang- och cateringtjänster ska lämnas senast den 15 mars 2011 och ett slutbetänkande senast den 31 oktober 2011.

Bakgrund

Regeringens ekonomiska politik, de skattepolitiska riktlinjerna samt vissa ekonomiska överväganden

Ett av de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik är en varaktigt högre sysselsättning. Enligt de riktlinjer för skattepolitiken som riksdagen antog våren 2008 (prop. 2007/08:100, avsnitt 5.3, bet. 2007/08:FiU420, rskr. 2007/08:259) ska skattereglerna bidra till att öka den varaktiga sysselsättningen (antalet arbe-

tade timmar i ekonomin) genom ökat arbetsmarknadsdeltagande. Detta kan ske dels genom att personer som redan har arbete ökar sitt arbetsutbud, dels genom att fler kommer i arbete.

Det svenska skattesystemet vilar på ett antal grundläggande principer, bl.a. principerna om likformighet och neutralitet. Utgångspunkten är att skattereglerna i så liten utsträckning som möjligt ska snedvrیدا hushållens och företagens val i olika avseenden. Samtidigt är det så att hushållens val mellan att producera själva, köpa tjänster på marknaden eller köpa svarta tjänster snedvrیدs av det nuvarande skattesystemets utformning. Likformighetsprincipen behöver därför inte vara självklar vid beskattning av exempelvis hushållsnära tjänster. Enligt teorin om optimal beskattning ska skattesatserna på olika varor och tjänster i stället differentieras så att snedvrیدningarna och därigenom effektivitetsförlusterna i samhället minimeras.

I Sverige har vi en hög skattekil, vilket innebär en stor skillnad mellan det pris inklusive skatt som köparen betalar och det pris exklusive skatt som säljaren får. Höga skattekil på hushållsnära tjänster snedvrیدer hushållens och företagens val genom att den ekonomiska aktiviteten förskjuts bort från marknadsproduktion i riktning mot egenproduktion och produktion på den svarta marknaden. Dessa snedvrیدningar av resurser innebär effektivitetsförluster och därigenom minskad produktivitet i samhället. När arbete förskjuts från marknadsarbete till hemarbete leder dessa snedvrیدningar dessutom till minskad varaktig sysselsättning. En sänkning av mervärdesskattesatsen på hushållsnära tjänster kan därigenom förväntas minska snedvrیدningen mellan hemarbete, svartarbete och marknadsarbete vilket ökar den varaktiga sysselsättningen och produktiviteten på ett samhällsekonomiskt effektivt sätt.

Vid en sänkning av mervärdesskattesatsen på hushållsnära tjänster förväntas den varaktiga sysselsättningen öka genom att hushållen dels ersätter en del av det obeskattade hemarbetet med tjänster köpta på marknaden, dels i större utsträckning väljer att köpa beskattade hushållsnära tjänster framför svarta hushållsnära tjänster. Förekommer strukturell arbetslöshet inom branschen kan dessutom en ökad efterfrågan på arbetskraft inom branschen öka den varaktiga sysselsättningen på ett samhällsekonomiskt effektivt sätt genom att den strukturella arbetslösheten minskar.

Regeringen har vidtagit flera åtgärder på skatteområdet för att öka den varaktiga sysselsättningen, bl.a. införandet av jobbskatte-

avdrag, sänkta socialavgifter för ungdomar samt skattereduktion för hushållsarbete och vissa byggtjänster.

I budgetpropositionen för 2011 (prop. 2010/11:100 s. 42) anförde regeringen att sänkt mervärdesskatt för vissa tjänster förväntas bidra till ökad varaktig sysselsättning genom en växling från hemarbete till förvärvsarbete. Den strukturella arbetslösheten förväntas därmed bli lägre. Detta gäller särskilt för restaurang- och cateringtjänster, där betydande effekter på den varaktiga sysselsättningen kan förväntas. Regeringen anförde vidare att mervärdesskatten för dessa tjänster därför bör sänkas från 25 procent till 12 procent. Regeringen tillkännagav även att en utredning skulle tillämnas med uppdrag att ta fram lagförslag.

Tidigare åtgärder och förslag för att främja varaktigt högre sysselsättning

HUS-avdraget

Den 1 juli 2007 infördes möjlighet till skattereduktion för hushållstjänster. Syftet med denna skattereduktion är bl.a. att omvandla svart arbete till vitt arbete och att möjliggöra för kvinnor och män att öka sin tid på arbetsmarknaden, dvs. öka arbetsutbudet (prop. 2006/07:94).

De ekonomiska argumenten för denna typ av skattereduktion utgår från teorin om optimal beskattning och innebär att det av effektivitetsskäl kan vara motiverat att införa skattelättnader för tjänster som kan ersätta hushållsarbete eller svart arbete enligt de mekanismer och med de effekter som beskrivits i föregående avsnitt.

I prop. 2006/07:94 anges vidare att syftet med skattereduktionen är att såväl kvinnor som män ska kunna kombinera familjeliv och arbetsliv på lika villkor samt att fler korttidsutbildade ska komma in på arbetsmarknaden.

Bestämmelserna om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete är införda i 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Följande tjänster omfattas (67 kap. 13 § IL):

- städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden,
- vård av kläder och hemtextilier när vården utförs i bostaden,
- matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden,
- snöskottning som utförs i nära anslutning till bostaden,

- häck- och gräsklippning samt krattning och ogräsrensning som utförs på tomt eller i trädgård i nära anslutning till bostaden,
- barnpassning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt lämning och hämtning till och från förskola, skola, fritidsaktiviteter eller liknande,
- annan omsorg och tillsyn än barnpassning som en fysisk person behöver och som utförs i eller i nära anslutning till bostaden eller i samband med promenader, bankbesök, besök vid vårdcentral eller andra liknande enklare ärenden.

Den 1 juli 2009 utvidgades möjligheten till skattereduktion för utgifter för hushållsarbete till att också omfatta s.k. ROT-arbete, dvs. reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder (prop. 2008/09:178 och 67 kap. 13 a § II).

Möjligheten till skattereduktion för hushållsarbete och ROT-arbete har fått den gemensamma benämningen HUS-avdrag.

Sänkta socialavgifter för vissa delar av tjänstesektorn

I syfte att varaktigt öka sysselsättningen, förbättra den samhälls-ekonomiska effektiviteten och minska svart arbete föreslog regeringen hösten 2007 sänkta socialavgifter för vissa delar av tjänstesektorn. De branscher som omfattades av förslaget var reparation och underhåll av vissa fordon, reparation och underhåll av fritidsbåtar m.m., restauranger, catering, taxi, tvätterier, reparation och underhåll av skor och vissa lädervaror, hunddagis, frisörer samt hud- och kroppsvård (prop. 2007/08:29). Efter det att Europeiska kommissionen för att godkänna åtgärden krävt att denna begränsades till små och medelstora företag beslutade regeringen att återkalla propositionen från riksdagen (regeringens skrivelse 2007/08:133). Skälet var att den begränsning kommissionen krävde allvarligt skulle försämra förslaget. Begränsningen riskerade att ge betydande konkurrensnedvridningar, sämre sysselsättningseffekt samt regelkrångel med ökad administration för företagen och för Skatteverket. I skrivelsen om att återkalla propositionen framhöll regeringen att det för att stimulera produktivitet och sysselsättning är angeläget att minska skattekillen för vissa delar av tjänstesektorn och pekade på att förändringar av mervärdesskatten skulle kunna vara ett alternativ. Vid denna tidpunkt tillät dock inte mervärdesskattedirektivet reducerad skattesats inom de delar av tjänstesektorn som skulle kunna vara aktuella.

*Mervärdesskattedirektivet och motsvarande svenska regler*EU:s mervärdesskattedirektiv

I rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), ges bindande anvisningar till medlemsstaterna om hur deras mervärdesskattelagstiftning ska se ut. När det gäller skattesatsnivån ska medlemsstaterna enligt direktivet tillämpa en normalskattesats, som inte får vara lägre än 15 procent. Vidare får medlemsstaterna tillämpa en eller två reducerade skattesatser. En reducerad skattesats får inte vara lägre än 5 procent. I direktivet finns en lista (bilaga III) över de varor och tjänster som en reducerad skattesats får tillämpas på.

Skattesatsstrukturen i mervärdesskattedirektivet har nyligen varit föremål för diskussion mellan EU:s medlemsländer. Denna diskussion ledde till att medlemsländerna i maj 2009 beslutade lägga till ett antal tjänster på den lista där de varor och tjänster som en reducerad skattesats får tillämpas på räknas upp (rådets direktiv 2009/47 EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser). Ändringen trädde i kraft den 1 juni 2009.

Den svenska mervärdesskattelagen

De svenska bestämmelserna om skattesatser finns i 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. I Sverige tillämpas normalskattesatsen 25 procent, en reducerad skattesats om 12 procent och en reducerad skattesats om 6 procent. Regleringen är utformad så att det inledningsvis anges att skatt ska tas ut med 25 procent. Härfter anges i vilka fall skattesatsen i stället är 12 procent respektive 6 procent.

Med den reducerade skattesatsen 12 procent beskattas omsättning av livsmedel, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och camping, omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Med den reducerade skattesatsen 6 procent beskattas omsättning av böcker, tidningar m.m., tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- samt balettföreställningar eller liknande, viss biblioteks- och museiverksamhet, tillträde till djurparker, upplåtelse eller överlåtelse av vissa upphovsrättsliga rättigheter, omsättning av tjänster inom idrottsområdet samt personbefordran.

Reducerade skattesatser efter 1990 års skattereform och framåt

Genom 1990 års skattereform breddades basen för mervärdesskatten. Några bestämmelser om reducerade skattesatser fanns inte per den 1 januari 1991.

Därefter har, som framgått ovan, reducerad skattesats införts för bl.a. omsättning av livsmedel, hotell- och campingtjänster, tjänster inom kulturområdet samt personbefordran.

Reducerad skattesats på restaurangtjänster infördes 1992. När Sverige blev medlem i EG höjdes skattesatsen till normalnivån eftersom mervärdesskattedirektivet vid denna tidpunkt inte tillät reducerad skattesats på restaurangtjänster.

En utredning tillsattes 2002 med uppdrag att bl.a. se över tillämpningsområdet för reducerade skattesatser. I sitt delbetänkande *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?* (SOU 2005:57) förordade utredningen enhetlig mervärdesskatt (dvs. en skattesatsnivå). Man konstaterade bl.a. att skillnaden i beskattning mellan livsmedel, som beskattas med 12 procent, och serveringstjänster av olika slag (restauranger m.m.), som beskattas med 25 procent, leder till avgränsnings- och konkurrensproblem. Mervärdesskattesatsutredningen ansåg även i sitt slutbetänkande *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt* (SOU 2006:90) att en enhetlig mervärdesskattesats bör införas. Mervärdesskattesatsutredningens slutbetänkande har inte lett till lagstiftning.

Nya bestämmelser i mervärdesskattedirektivet om reducerade skattesatser

Genom den ändring i mervärdesskattedirektivet som trädde i kraft den 1 juni 2009 utökades listan över de varor och tjänster som medlemsstaterna får tillämpa reducerad skattesats på (bilaga III i mervärdesskattedirektivet). Förslaget från kommissionen om utökning av listan föregicks av en rapport utarbetad av den oberoende tankesmedjan Copenhagen Economics (*Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*). Enligt denna rapport finns inom vissa tjänsteområden under vissa förutsättningar samhällsekonomiska argument för en nedsättning av skattesatsen i syfte att öka produktivitet och varaktig sysselsättning. Det gäller framför allt tjänster som kan ersätta svart arbete och hemarbete.

Förutom vad som tidigare var möjligt kan de medlemsstater som så önskar införa reducerad mervärdesskattesats på följande tjänster:

1. Renovering och reparation av privata bostäder.
2. Fönsterputsning och städning i privata hushåll.
3. Restaurang- och cateringtjänster, varvid tillhandahållande av (alkoholhaltiga och/eller alkoholfria) drycker får undantas.
4. Mindre reparationer av
 - a) cyklar,
 - b) skor och lädervaror,
 - c) kläder och hushållslinne (inbegripet lagning och ändring).
5. Hemtjänster såsom hemhjälp och vård av barn, gamla, sjuka eller personer med funktionshinder.
6. Frisörverksamhet.

Uppdraget

Utredaren ska ta fram ett lagförslag om sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) från 25 procent till samma nivå som livsmedel (i dag 12 procent). Utredaren ska även redovisa vilka effekter på den varaktiga sysselsättningen och på företagande som kan förväntas vid sänkt mervärdesskattesats på dessa tjänster samt analysera åtgärdens samhälls-ekonomiska effektivitet.

Vidare ska utredaren, med utgångspunkt i den gällande EU-rättsliga regleringen av mervärdesskattesatser, analysera om sänkt skattesatsnivå även på någon eller några av de övriga tjänster som från den 1 juni 2009 lagts till bilaga III i mervärdesskattedirektivet är en samhällsekonomiskt effektiv åtgärd i syfte att öka den varaktiga sysselsättningen.

Utredaren ska alltså analysera om, och i så fall i vilken omfattning, sänkt mervärdesskattesats för någon eller några av de aktuella tjänsterna leder till positiva sysselsättningseffekter genom att utbud eller efterfrågan på arbetskraft ökar. Analysen ska utgå från teorin om optimal beskattning och annan relevant ekonomisk forskning.

Utredaren ska beakta utformningen och omfattningen av HUS-avdraget. De tjänster som omfattas av HUS-avdraget ska inte även

omfattas av en eventuell mervärdesskattesänkning. En eventuell sänkning av mervärdesskattesatsen på någon eller några tjänster ska vara ett komplement till detta avdrag. Om utredaren bedömer att en smärre justering av HUS-avdraget är nödvändig för att uppnå ett lämpligt tillämpningsområde för en mervärdesskattesänkning, är utredaren oförhindrad att föreslå en sådan justering.

En mycket central del i uppdraget är att analysera frågan om avgränsning av tillämpningsområdet för den eller de tjänster som kommer i fråga. Stor vikt ska läggas vid formuleringen av varje tjänsts räckvidd i syfte att så långt möjligt undvika oklarhet kring och inkonsekvens i reglernas tillämpningsområde.

Vidare ska frågan om lämplig skattesatsnivå analyseras. Som en förutsättning för valet av lämplig skattesats gäller mervärdesskattelagens nuvarande struktur med tre nivåer med en normalskattesats (i dag 25 procent) och två reducerade skattesatser (i dag 12 procent respektive 6 procent). Om utredaren finner skäl att föreslå förändringar av skattesatsnivåerna eller av de sektorer som ingår i respektive nivå, ska effekterna av dessa förändringar analyseras. Vid analysen av gränsdragning och skattesatsnivå, samt vid utformning av förslag, ska särskild vikt läggas vid frågan om administrativ börda för företagen och ökad belastning för Skatteverket. Även kontrollmässiga aspekter ska belysas.

Om utredarens slutsats blir att mervärdesskattesatsen bör sänkas på någon eller några tjänster utöver restaurang- och cateringtjänster, ska utredaren utarbeta ett lagförslag även i denna del. Utredaren ska lämna förslag om när de nya bestämmelserna skulle kunna träda i kraft med hänsyn till olika skatteadministrativa aspekter.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska redovisa såväl samhällsekonomiska konsekvenser som offentligfinansiella konsekvenser av förslagen. Vidare ska utredaren belysa konsekvenserna för små och medelstora företag. Om utredarens förslag innebär offentligfinansiella kostnader ska även förslag till finansiering inom mervärdesskatteområdet lämnas.

Uppdraget ska redovisas i två etapper

Arbetet ska bedrivas i två etapper. Under den första etappen ska arbetet koncentreras kring restaurang- och cateringtjänster. Denna del av uppdraget ska redovisas i ett delbetänkande senast den 15 mars 2011.

Utredarens arbete ska därefter bedrivas så att ett slutbetänkande kan redovisas senast den 31 oktober 2011.

(Finansdepartementet)

Undersökning om reducerad mervärdesskatt på vissa tjänster med betoning på samhällsekonomiska intressen

Rapport av Vidar Christiansen

1 Inledning – problemställningar

Bakgrunden till denna utredning är att Sverige överväger att reducera mervärdesskattesatsen på ett urval av tjänster. Motiveringen till detta är att EU från och med den 1 juni 2009 lade till ett antal tjänster som det är tillåtet att beskatta med en lägre skattesats i mervärdesskattedirektivet. Dessa tjänstekategorier är följande:

1. Renovering och reparation av privata bostäder
2. Fönsterputsning och städning i privata hushåll
3. Restaurang- och cateringtjänster, varvid tillhandahållande av (alkoholhaltiga och/eller alkoholfria) drycker får undantas
4. Mindre reparationer av
 - a) cyklar,
 - b) skor och lädervaror,
 - c) kläder och hushållslinne (inbegripet lagning och ändring)
5. Hemtjänster såsom hemhjälp och vård av barn, gamla, sjuka eller personer med funktionshinder
6. Frisörverksamhet.

I vissa sammanhang nämns bilreparationer som ett exempel på en sådan tjänst, som kommer att väcka andra frågor än de övriga på några punkter, men som *inte* omfattas av det föreliggande direktivet och som det därför i nuläget inte är aktuellt att sänka skattesatsen för.

Syftet med undersökningen är att ge en översikt över samhällsekonomiska intressen som är relevanta för att kunna bedöma differentieringen av mervärdesskattestrukturen. Diskussionen kommer i hög grad att baseras på teorin för optimal beskattning. I undersök-

ningen kommer det att läggas särskild betoning på förhållanden som har anknytning till arbetsutbud och sysselsättning, men den kommer också att ha ett bredare perspektiv. Presentationen kommer också att belysa några andra samhällsekonomiska förhållanden som kan utgöra möjliga tilläggsargument, samt förhållanden där det enbart går att presentera rent principiella resonemang eftersom mängden empiriskt material är för liten.

Målet med utredningen är att utvärdera vilken politik som tjänar Sveriges nationalekonomiska egenintresse inom de ramar som fastställs av EU. Därutöver kommer jag inte att utgå ifrån EU-hänsyn eller andra internationella intressen. Det innebär att en del av de intressen som kommer att vara relevanta när man ska utarbeta direktiv och bestämmelser på överordnad EU-nivå inte kommer att bli föremål för diskussion i denna utredning. Här avviker jag från perspektivet i den undersökning som utarbetats av Copenhagen Economics (2007): *Study on reduced VAT applied to goods and services in the member states of the European Union* (En studie av reducerad mervärdesskatt på varor och tjänster i Europeiska unionens medlemsstater) som likväl kommer att vara relevant för en del av de problemställningar som jag tar upp och som jag därför kommer att hänvisa till i flera fall. Möjligheterna för en differentierad mervärdesskatt och användning av vissa alternativa hjälpmedel i Sverige regleras av de bestämmelser som gäller inom EU. Enligt EU:s direktiv är högst två reducerade mervärdesskattesatser ned till 5 procent tillåtna för ett urval av varor och tjänster. I det svenska mervärdesskattesystemet är den normala skattesatsen 25 procent, och det tillämpas två reducerade satser på 12 respektive 6 procent. Om vi fastställer det ursprungliga priset till 1 kommer priset med respektive mervärdesskattesatser att bli 1,25, 1,12 och 1,06 vid full överföring av skatten på konsumentpriset. Utifrån en referenssituation där en normal skattesats används motsvarar användningen av en reducerad skattesats en subvention på 10,4 procent och en låg skattesats en subvention på 15,2 procent. Omsättning av livsmedel, uthyrning av hotellrum och liknande och några få andra kategorier beskattas med en reducerad skattesats på 12 procent. Böcker, tidningar, vissa tjänster på kultur- och idrottsområdet samt persontransport beskattas med den låga mervärdesskatten på 6 procent.

Utöver reducerade mervärdesskattesatser har det införts avdrag som ger skattereduktion vid köp av ett antal tjänster som är nära substitut till egenproducerade hushållstjänster (HUS-avdraget). Detta system kan betraktas som en annan form av subventionering av

tjänster. En förutsättning för undersökningen är att de tjänster som omfattas av HUS-avdraget inte ska omfattas även av en eventuell sänkning av mervärdesskatten.

Differentiering av mervärdesskatt är en aktuell fråga i många länder, både i ett teoretiskt och ett praktiskt sammanhang. I en av huvudinriktningarna dras slutsatsen att det finns stora administrativa och juridiska kostnader och andra nackdelar, som jag kommer att ta upp i avsnitt 8, som talar för att man som (huvud)princip bör upprätthålla ett enhetligt mervärdesskattesystem. I en annan huvudinriktning fästs större vikt vid att den enhetliga varu- och tjänstebeskattningen inte överensstämmer med den moderna teorin om optimal beskattning¹. I denna undersökning kommer frågan snarare att röra önskvärda reformer av differentierad beskattning än en värdering av principen om enhetlig beskattning.² Utgångspunkten kommer att vara de reducerade satser som getts och HUS-avdrag som införts i Sverige, utan bedömning av önskvärden hos dessa. Många av de tjänster där det öppnats för en reducerad mervärdesskattesats kommer dock att vara tjänster som i dag påverkas av HUS-avdragen, vilket innebär att det kan vara svårt att föreställa sig någon särskilt omfattande tillämpning av reducerade mervärdesskattesatser på dessa områden utan en omprövning av HUS-avdragen.

Undersökningen kommer att göras utifrån ett långsiktigt perspektiv och utifrån tanken att valet av skattestruktur är ett systemval för en lång period. Systemändringar i kortsiktigt syfte skulle skapa en begränsad förutsägbarhet och påverka den långsiktiga effektiviteten inom resursanvändningen på ett negativt sätt. Jag kommer bara undantagsvis att ta upp kortsiktiga frågor.

De två huvudämnena kommer att vara optimal beskattning och sysselsättning och arbetslöshet. Vid optimal beskattning bortser man från särskilda sysselsättnings- och arbetslöshetsproblem. Huvudfrågan är hur man ska kunna uppnå en hög grad av effektivitet inom den långsiktiga resursanvändningen när marknader regleras men drabbas av skattesnedvridningar genom resursanvändningen. Att stimulera arbetsutbudet är inte ett överordnat mål inom teorin för optimal beskattning, men eftersom en huvudsaklig effekt av skatter är en påverkan på arbetsutbudet kommer effekter på arbetsutbudet därigenom att vara av stor vikt i analyserna av optimal

¹ En undersökning som tillämpats med denna utgångspunkt är Pigotts och Whalleys studie från 2001 för Kanada.

² Detta är i högre grad en angelägenhet för Copenhagen Economics.

beskattning. Vi vet emellertid att det kommer att förekomma både en kortsiktig och konjunkturbestämmd arbetslöshet inom breda grupper och mer långsiktiga strukturproblem på arbetsmarknaden som är knutna till vissa grupper av arbetssökande. Eftersom strukturproblemen betraktas som långsiktiga problem kommer de att vara relevanta i en skattestrukturdiskussion. Detta kommer jag att ta upp separat. Även i denna del kommer vi att ägna oss åt långsiktiga effekter.

I undersökningen kommer relevant ekonomisk teori och empiri att presenteras och konsekvenser för en differentierad mervärdesskatt att diskuteras. Ett huvudsyfte är att upprätta en kontrollista eller "manual" för förhållanden som bör kartläggas och fästa vikt vid när man ska värdera en selektiv sänkning av mervärdesskatten och använda denna på konkreta tjänstekategorier.

2 Den teoretiska grunden

2.1 Samhällsekonomisk effektivitet

Kriterier för samhällsekonomisk effektivitet bygger på paretoeffektivitet: Det är önskvärt att resursanvändningen i samhället inriktas på ett sätt som gör att det blir omöjligt att höja levnadsstandarden för någon utan att andra får det sämre ställt. Det kommer generellt att göras många paretoeffektiva allokeringar. Det som skiljer dem från varandra är fördelningen av förmåner mellan personer inom ekonomin.

Vilka allokeringar som är möjliga att uppnå beror på vilka begränsningar som ekonomiska aktörer och myndigheter står inför. De hårdaste restriktioner som man möter är de resursmässiga och tekniska begränsningar som gäller vid en given tidpunkt. Dessa kan uppfattas som sprungna ur naturen eller historien – bland annat alla tidigare beslut. Samhällsekonomisk effektivitet inom rent resursmässiga och tekniska ramar kallas för bästa effektivitet och betraktas gärna som det ideal vi vill mäta resursallokeringen mot. Det är vanligt att dela in kraven på samhällsekonomisk effektivitet i tre typer: produktionseffektivitet, byteseffektivitet (eller konsumtionseffektivitet) och effektiv sammansättning av produktion och konsumtion. För var och en av dessa typer av effektivitet kan mer detaljerade villkor för effektivitet specificeras. Det viktigaste effektivitetsvillkoret i den fortsatta diskussionen är kravet att konsu-

menternas marginella betalningsvilja för en förmån ska motsvara marginalkostnaden genom att en extra enhet av förmånen uppnås. I praktiken mäts ofta betalningsvillighet och kostnad i kronor, men det bygger på att kronorna har ett värde för att ett penningbelopp kan omsättas i reella förmåner. I ekonomisk teori föreställer vi oss därför ofta att betalningsvilja och kostnader mäts i andra förmåner som man är villig att ge upp eller måste ge upp för att få mer av en viss förmån (alternativkostnad).

Ett centralt teoretiskt resultat är att en välfungerande marknadsekonomi under vissa förutsättningar realiserar en samhällsekonomiskt effektiv allokering. Dessa förutsättningar är emellertid långtifrån uppfyllda i praktiken. I vissa hänseenden kommer marknader som överlåtits åt sig själva att vara bristfälliga. Det blir för få kollektiva förmåner, för stor konsumtion och produktion med negativa externa följder (t.ex. miljömässiga nackdelar) osv. Ett intressantare resultat skulle därför vara att en välfungerande marknadsekonomi i hög grad kan realisera en samhällsekonomiskt effektiv allokering om den kombineras med offentliga åtgärder som kompletterar marknaden och förbättrar brister på marknaden. Nedan kommer jag att gå närmare in på vad ”i hög grad” innebär.

En implikation av att det finns behov av offentliga åtgärder för att realisera mesta möjliga samhällsekonomiskt effektiva allokering är att syftet med skatter i grunden är att uppnå en bättre samhällsekonomisk allokering. Man kan i princip föreställa sig skatter som är förenliga med förverkligande av en ideell allokering (bästa samhällsekonomiska effektivitet). Sådana skatter kallas pigouvianska skatter och klumpsummeskatter. Pigouvianska skatter är skatter som bidrar till att de ekonomiska aktörerna tar hänsyn till (internaliserar) externa kostnader (t.ex. miljökostnader). Det är dock orealistiskt att tro att pigouvianska skatter skulle vara tillräckliga för att få det utbyte man vill ha. Klumpsummeskatter kännetecknas av att den skatt som betalas är oberoende av faktiskt beteende (arbetsutbud, konsumtion, sparande osv.). Men de skatter man har i praktiken kommer faktiskt att vara skatter på intäkter, konsumtion osv. som bryter mot de ideella effektivitetsvillkoren. När detta sker säger vi att skatterna skapar snedvridningar (*distorsions*). Skatterna kommer särskilt att skapa avvikelser mellan marginell betalningsvilja och marginell (alternativ) kostnad. Sådana snedvridningar kommer att begränsa närheten till den bästa allokeringen, så att allokeringen i bästa fall ”i hög grad” är en ideell allokering.

Orsaken till att skatter i praktiken har en snedvridande effekt är att det existerar flera restriktioner än de tekniska och resursmässiga som ligger till grund för definitionen av bästa samhällsekonomiska effektivitet. Inom modern ekonomisk teori har man särskilt ansett att det finns ofullständig (eller asymmetrisk) information som begränsar de politiska möjligheterna. Myndigheterna vet i synnerhet inte vilka individer som har hög och vilka som har låg inkomstförmåga. Det innebär att principen för inkomstförmågan inom beskattning måste baseras på skillnader i intäkter, konsumtion osv., som går att observera, och inte direkt på den förmåga enskilda personer har att skaffa sig en god ekonomi. Skatter kommer därför att anta formen av inkomstskatt, allmän konsumtionsskatt (mervärdesskatt) och skatter på särskilda varor (punktskatter). Andra begränsningar av praktisk, administrativ eller politisk art kan också vara svåra att undkomma. Allokeringar som är bäst inom ramen för resursmässiga, tekniska eller andra begränsningar utifrån paretokriterier eller andra kriterier kallas näst bästa ("second best") allokeringar.

2.2 Skatteteori

Med tanke på att skatterna kommer att vara snedvridande är frågan hur skatterna ska utformas för att i någon mening begränsa snedvridningarna så mycket som möjligt eller uppnå näst bästa allokering. Det är detta som teorin om optimal beskattning går ut på.

För att kunna utvärdera olika utformningar av beskattningen måste vi veta vilka skattesnedvridningar som uppstår vid de olika skatterna och i vilken bemärkelse de olika skatterna är ekvivalenta eller olika. Vi ska begränsa oss till de centrala skattesnedvridningar som är viktiga i den fortsatta diskussionen. En huvudsaklig snedvridning är snedvridningen av arbetsutbudet. Vi antar att (potentiella) arbetstagare väger den konsumtion man uppnår vid arbete mot den fritid man går miste om och eventuella andra kostnader och nackdelar med arbete. Det bästa vore om den konsumtion man är villig att offra för en extra timmes fritid motsvarar alternativkostnaden för fritid, som motsvarar den merintäkt som skapas för samhället vid en timmes arbete. Alla de skatter som reducerar den konsumtion man uppnår med arbete bryter detta villkor och skapar en snedvridning. Det är viktigt att lägga på minnet att detta gäller för inkomstskatt, allmän omsättningskatt och punktskatter. Inkomst-

skatten reducerar den inkomst man har över till konsumtion, medan varuskatter minskar det reella värdet av den inkomst man har över till konsumtion. Att välja indirekta skatter framför inkomstskatt kommer därför inte i sig självt att leda till att upphäva snedvridningen av arbetsutbudet. Medan inkomstskatt och enhetlig varuskatt inte skapar någon snedvridning av konsumtionssammansättningen skulle en differentierad varuskatt styra bort konsumtionssammansättningen från relativt högbeskattade skatteobjekt, vilket gör att den marginella betalningsviljan för dessa objekt överstiger den marginella reella kostnaden, vilket i sin tur gör att det uppstår en underkonsumtion i förhållande till det som i idealfallet är samhällsekonomiskt effektivt. På motsvarande sätt kommer skatten på avkastningen av sparande eller kapital att styra över konsumtionssammansättningen från sparande och framtida konsumtion till nutida konsumtion. Detta kommer att gälla skatt på kapitalinkomst och förmögenhetsskatt, medan allmän konsumtionsskatt med en oförändrad skattesats med tiden inte kommer att förändra den intertemporala konsumtionssammansättningen.

Inom äldre skatteteori bortser man ofta från inkomstskillnader och fördelningshänsyn och utgår ifrån att enbart styrande skatter är tillgängliga. En insikt som man ofta hänvisar till i samband med denna teori är att det mest önskvärda skulle vara att beskatta objekt för vilka efterfrågan är relativt oelastisk. Man hänvisar ofta till resultatet som Ramseyregeln. Regeln är i sin enklaste form känd som den inverterade elasticitetsregeln, enligt vilken skattesatsen på en förmån bör vara proportionerlig med priselasticitetens inverterade absolutvärde. Intuitionen är att en avgift på en vara skapar en snedvridning genom att motivera konsumenten att substituera sig bort från det beskattade objektet. Snedvridningen blir mindre ju mindre (absolutvärdet av) elasticiteten och därmed substitutions-effekten är.³ Det är emellertid svårt att se att det skulle behövas komplicerade indirekta skatter om man på allvar anser att man kan bortse från fördelningshänsyn.

I modern teori för optimal beskattning bestäms utformningen av skattestrukturen av både fördelnings- och effektivitetshänsyn. Dessa två hänsyn är sällan helt oberoende av varandra, men hur nära sambandet är beror på flera förhållanden. Det är i synnerhet

³ Den enkla elasticitetsregeln, där det bara är den direkta elasticiteten som har betydelse, kräver att det inte förekommer korsverkningar mellan efterfrågan på de olika objekt som omsätts på marknaden, så att en förändring av efterfrågan bara motsvaras av en ändring i arbetsutbudet (fritiden). En begränsad elasticitet (i absolutvärde) innebär därför en begränsad förändring av arbetsutbudet.

avgörande vilka skatter och transfereringar som är möjliga. Vid en fortsatt Ramseytradition beaktas inkomstskillnader⁴, men man utgår ifrån att bara indirekta skatter kan tillämpas (och eventuellt en rent proportionell inkomstskatt). Förutsatt att det är önskvärt med en omfördelning från höginkomst- till låginkomstgrupper kommer man att uppnå en så stor omfördelning som möjligt genom att lägga höga skatter på objekt som höginkomsttagare konsumerar en relativt hög andel av, och lägga låga skatter på eller subsidiera objekt som låginkomsttagare konsumerar en relativt hög andel av. Om till exempel höginkomstgruppen konsumerar en 80-procentig andel av en vara och en 60-procentig andel av en annan har höginkomsttagarna relativt sett en högre konsumtionsandel av den förstnämnda varan, som därmed är lämpligast att beskatta utifrån en fördelningssynvinkel. En sådan differentiering skulle emellertid ge upphov till snedvridningar, och därför skulle en hög priselasticitet (i absolutvärde) och medföljande kraftiga snedvridningar moderera fördelningsmotiverade skatter och bidrag. På så sätt samverkar fördelningsmål och effektivitetsmål för att fastställa skattesatserna.

En begränsning till ett rent indirekt skattesystem är inte realistiskt i en högt utvecklad ekonomi som den svenska, där tillgängliga redskap är progressiv inkomstskatt och en rad transfereringar. Inom modern skatteteori råder en utbredd uppfattning om att man huvudsakligen bör använda inkomstskatt och transfereringar i fördelningssyfte. En implikation är, för att citera Crawford m.fl. (2009), "that the case for using preferential rates of VAT to help the less well-off is weak" (att motiveringen för att använda skattelättnader för mervärdesskatt till att hjälpa personer som har det sämre ställt är svag). Indirekta skatter styrs följaktligen i högre grad av effektivitetsintresse. Vi är likväl inte helt oberoende av fördelningssyften, eftersom de snedvridningar som skapas av en omfördelnde inkomstskatt påverkar de effektivitetsnyttan som man står inför.

Samspelet mellan inkomstskatt och indirekt skatt utvecklas teoretiskt bäst inom Mirrleestraditionen, som i hög grad har övertagit den ledande ställningen efter Ramseytraditionen. Enligt min uppfattning är detta den mest relevanta teoriramen i den svenska kontexten (och för motsvarande ekonomier). Denna teori går i stort ut på att befolkningen består av individer med olika produktivitet och

⁴ Se t.ex. Atkinson and Stiglitz (1980): *Lectures on Public Economics*.

inkomst, och att det är politiskt önskvärt att omfördela medel från höginkomstgrupper till låginkomstgrupper med hjälp av inkomstskatt. Det kan antas att myndigheterna känner till den statistiska fördelningen av lönen men inte kan identifiera den individuella produktiviteten, som enbart den enskilda individen kan känna till. Det föreligger alltså asymmetrisk information. Den omfördelning som är möjlig att uppnå begränsas följaktligen av att höginkomsttagare kan välja att uppträda som låginkomsttagare för att kunna betala mindre skatt. Den skattefunktion och tillhörande inkomstfördelning man vill realisera måste därmed uppfylla kravet att ingen väljer en inkomst som ska realiseras för en mindre produktiv person när valet av intäkt blir föremål för självselektion. Detta självselektionsvillkor, eller krav på incitamentskompatibilitet, kommer att medföra restriktioner för skatteutformningen.

Frågan är då om indirekta skatter kan fungera som komplement till inkomstskatten. Man skulle kunna tänka sig att indirekta skatter skulle kunna ge ytterligare inkomstfördelning baserat på olika konsumentandelar, som i Ramseymodellen. Detta skulle utifrån ett rent fördelningsmässigt perspektiv vara ett annat sätt att öka skatteprogressiviteten på, som skulle kunna uppnås genom att direkt göra systemet med inkomstskatt och överföringar mer progressivt. Då skulle man dessutom kunna undvika de snedvridningar av konsumtionssammansättningen som varuskatter leder till, och på så sätt skulle detta alternativ vara effektivare. Det är dock möjligt och troligt att lämpliga indirekta skatter kan öka den samhällsekonomiska effektiviteten för skattesystemet inom ramen för Mirrleesmodellen på ett sätt som gör att alla individer gynnas, det vill säga att man uppnår en förbättring i paretosammanhang. De idealiska indirekta skatterna skulle då tillföra paretoeffektivitet till de sidovillkor som gäller i modellen, bland annat förekomsten av asymmetrisk information. Vi anser därmed att de indirekta skatterna huvudsakligen kommer att vara effektivitetsmotiverade. Det hävdas ofta att en sådan användning av skatter skulle möjliggöra en större omfördelning. Det är tänkbart i den meningen att effektivitetskostnaderna vid omförhandling blir mindre, men en effektivitetsvinst kommer att vara önskvärd oberoende av hur den fördelas. Val av fördelning är en separat fråga.

Låt oss nu närmare diskutera villkoren för att indirekta skatter ska ge en effektivitetsvinst. Den centrala utgångspunkten är då att man har ett skattesystem som skapar snedvridningar av arbetsutbudet. Enkelt uttryckt är det då frågan om indirekta skatter (eller

bidrag) kan minska dessa snedvridningar utan att man måste ge avkall på de totala kraven på intäkter och fördelning inom skattesystemet. (Om dessa begränsningar inte existerade kunde man naturligtvis lätt dämpa snedvridningarna genom att reducera alla marginalsatser.) I viss bemärkelse kan det därför vara önskvärt med en avgiftsstruktur som stimulerar arbetsutbudet.

För att mer exakt kunna identifiera vilka avgifter detta är så är det bra att utgå ifrån det självselektionsvillkor som nämndes ovan. Det kräver att en högproduktiv person inte väljer en inkomst som man vill realisera för en person med lägre produktivitet (lön). Om den högproduktiva personen valde den lågproduktiva personens inkomst skulle alltså båda få samma inkomst före och efter skatt, men den högproduktiva skulle ha mer fritid, eftersom samma inkomst kan tjänas in vid ett lägre arbetsutbud om man har högre lön. En avgift skulle vara gynnsam om den gjorde det mindre attraktivt för den högproduktiva personen att utge sig för att vara lågproduktiv. I motsatt fall kommer den att få en ogynnsam verkan. Därför bör den drabba den som utger sig för att vara lågproduktiv hårdare än den som verkligen är lågproduktiv, det vill säga att den för en given inkomst bör drabba personer med mer fritid (lägre arbetsutbud) hårdare. Vi kan alltså dra den principiellt enkla slutsatsen att man bör söka skatteobjekt som efterfrågas i högre grad vid mer fritid (lägre arbetsutbud) för en given inkomst.⁵ Det är dessvärre inte lika lätt att avgöra vilka objekt detta är i praktiken, vilket vi återkommer till nedan.

För att det ska finnas objekt som lämpar sig för avgifter i det syfte vi undersöker måste det finnas objekt med efterfrågan som är beroende av arbetsutbud (fritid). Om efterfrågan är beroende av arbetsutbud (preferensen för objekten är i någon mån åtskiljbar från fritiden) finns det inget att vinna på avgifter. Detta är ett välkänt resultat som etablerades av Atkinson och Stiglitz (1976). Det utgör emellertid inget empiriskt underlag för att anta oberoende. Browning och Meghir (1991) förkastade hypotesen att det generellt råder oberoende. Detta resultat bekräftades av Crawford m.fl. (2009). Därför måste vi utgå ifrån att det finns objekt som lämpar sig för avgifter och objekt som det snarare är önskvärt att subsidi-
era.

⁵ Ett annat sätt att se på detta är att tänka sig en ändring av en avgift samtidigt som inkomstskatten justeras på ett sätt som gör att alla individer kompenseras. En paretoförbättring uppstår då om de inducerade, kompenserade arbetsutbudseffekterna ger ökade skatteintäkter som därmed kan användas till att öka fördelarna för någon. Detta kommer att ske om de beskattade objekten efterfrågas i högre grad vid ökad fritid.

Ovan utgick vi från ren inkomstskatt. Men om vi diskuterar skatt på arbetsinkomst kan en enhetlig konsumtionsskatt (t.ex. mervärdesskatt) betraktas som ekvivalent med inkomstskatt. Det som vi ovan kallar potentiellt effektivitetsfrämjande avgifter och bidrag kommer därför snarare att vara positiva eller negativa avvikelser från en enhetlig varubeskattning, eller med andra ord en form av differentierad varubeskattning där fritidsrelaterade objekt beskattas relativt högt medan arbetsrelaterade objekt beskattas relativt lågt. Detta kan uppnås genom att antingen använda olika punktskatter eller genom differentierade mervärdesskattesatser.⁶

Ett ofta citerat påstående inom samhällsekonomin är att gratis lunch inte existerar. Detta gäller också för differentierad indirekt beskattning. Även om det finns effektivitetsargument för differentiering på det sätt som förklaras ovan kommer en differentiering att skapa snedvridningar av konsumtionssammansättningen när konsumenterna substituerar sig i riktning mot relativt lågbeskattade objekt utan att detta motiveras av reella kostnadsskillnader. Allteftersom differentieringen ökar kommer den inledande effektivitetsvinsten att ätas upp av de nya snedvridningar som skapas, och en optimal nivå kommer att uppnås på differentieringen. Kompen-serad priselasticitet kommer därför att utgöra viktig information vid bedömningen av i hur hög grad man ska tillåta avvikande avgiftssatser i den ena eller andra riktningen. I detta avseende kommer det också att vara önskvärt att ta hänsyn till korsverkan hos efterfrågan av de olika objekten med avvikande satser. Substitution mot lågbeskattade objekt är i sig själv skadlig, medan substitution är mindre skadlig om den sker i riktning från andra objekt som också är lågbeskattade.

I delar av undersökningar om indirekta skatter ägnas särskild uppmärksamhet åt beskattningen av objekt som är nära substitut för objekt, i synnerhet tjänster, som man kan producera själv i hushållet. Det finns många exempel på detta. Man kan underhålla, renovera och reparera hus, sommarstugor, båtar etc. Man kan skotta snö, ägna sig åt trädgårdsarbete, odla frukt och grönsaker, plocka bär, hugga ved, laga mat, städa hus och tvätta kläder, köra egen bil osv. Alternativt kan man köpa tjänster från hantverkare, restauranger, offentlig transport eller taxi, och andra som erbjuder de tjänster som det är fråga om. Det är upplagt för flera förhållanden som avgör hur relevant det är att substituera mellan egenakti-

⁶Några referenser till relevant litteratur är Christiansen (1984), Edwards m.fl. (1994), Salanié (2003) och Kaplow (2008).

vitet ("do it yourself") och inköp på marknaden. Med tiden har det skett stora förändringar i fråga om vad som utträts i hemmet i form av reparationer, lagning av egna saker och produktion av kläder och mat. Detta har skett i takt med förändringar inom utbildning, deltagande i yrkeslivet, inkomst, relativa priser, teknik och urbanisering. En del nära substitut har i hög grad försvunnit medan några har tillkommit (t.ex. inom användning av datateknik). I och med urbaniseringen har produktion av egen mat (potatis- och grönsaksodling, egen djurhållning) i hög grad försvunnit. Tekniska förändringar är otvivelaktigt viktiga. Medan det tidigare var många som kunde reparera sin egen bil har detta troligen blivit mycket ovanligare efter att bilarna blivit mycket mer elektronikbaserade. Ett annat centralt förhållande är huruvida en aktivitet huvudsakligen betraktas som hobby och rekreationsaktivitet eller som arbete (som man helst skulle vilja att någon annan gjorde åt en). Det är i det senare fallet som substitutionsfrågan är relevant. En aktivitet kan emellertid falla inom ramen för båda dessa kategorier. Man kan till exempel tycka om att uträtta lite trädgårdsarbete, men inte så mycket som man tycker behövs. Föräldrar vill tillbringa tid med sina barn, men inte all sin tid. Det kan också variera hur man värderar den tid som man använder till egenarbete. Betraktar man det som förlorad fritid och egentligen i linje med betalt arbete? Eller är egenarbete mer eller mindre ansträngande och olustbetonat än ens avlönade arbete?

Det är lätt att inse att både inkomstskatt och mervärdesskatt kommer att styra anpassningen i riktning mot egenarbete. Om man ska köpa tjänster på marknaden måste man betala mervärdesskatt (på den vita marknaden), och man måste tjäna pengar och därmed betala inkomstskatt för att kunna finansiera köpet. Vid egenarbete betalas ingen av skatteformerna. Eftersom de flesta är mindre produktiva i egenarbete än en yrkesutbildad person är har många uppmärksammat att skattesnedvridningen kommer att medföra en produktivitet förlust i ekonomin. Låt oss anta att den som efterfrågar tjänsten och den potentiella leverantören har samma lön, och låt oss räkna med en mervärdesskattesats på 20 procent och en marginalinkomstskatt på 40 procent. Då skulle den som efterfrågar tjänsten behöva utföra avlönat arbete i två timmar för att kunna köpa *en* tjänstetimme på marknaden. Han eller hon kan vara hälften så produktiv som den professionella yrkesutövaren utan att förlora på att själv göra arbetet, eftersom den tid som används värderas som annan arbetstid. Med en högre mervärdesskattesats eller inkomst-

skatt är det klart fördelaktigare att själv utföra arbetet, och det uppstår en produktivitetsförlust i samhället.

Då är frågan om substitut för egenarbete ska betraktas som en kategori som kräver särskild uppmärksamhet och som skapar speciella snedvridningar som talar för en särbehandling inom skattesystemet. Svaret på detta är att substitut till egenarbete inte är principiellt säregna. Utifrån en samhällsekonomisk effektivitetssynpunkt är det inte värre att köp av tjänster ersätts med egenarbete än att köp av varor och tjänster ersätts av ren fritid, som t.ex. att man i stället för att lyssna på en musik-cd lyssnar på fågelsången. Ett särskilt stort missförstånd är att skatterna skapar en ineffektiv styrning när det gäller utnyttjande av tiden, från rekreation och umgänge med andra till egenarbete inom hushållet. Ingen av aktiviteterna är beskattade, och avvägningen är effektiv.

Oavsett vilka objekt som eventuellt ersätts med egentid (egenarbete eller rekreationstid) är det avgörande sambandet objekt-efterfrågan och tid som används till avlönat arbete. Alla objekt bör därför värderas principiellt lika, och de särskilda produktivetsargumenten kräver inte någon egen uppmärksamhet utöver att vara en illustration av de effektivitetsproblem som uppstår på grund av skattesnedvridningar. Som vi såg i fråga om Mirrlesstraditionen är det av avgörande betydelse hur efterfrågan på förmåner varierar med arbetstiden (och därmed också – i motsatt riktning – med fritiden, i vid bemärkelse definierad som ”icke arbetstid”). Det är möjligt och troligt att efterfrågan på många nära substitut till egenproduktion empiriskt sett varierar mycket med arbetstiden (fritiden) och därför är goda kandidater till avvikande skattesats.

I analysen ovan förutsätts att högproduktiva och lågproduktiva individer har olika, men givna, lönesatser. Om lönesatserna är marknadsbestämda (endogena) tillkommer ett ytterligare moment. Då påverkar indirekta skatter priserna för konsumenten, vilket i sin tur påverkar efterfrågan och de lönesatser som fastställs på marknaden. För denna mekanism kommer det att vara avgörande hur intensiv produktionen av de olika förmånerna är i användningen av yrkesutbildad (”skilled”) respektive icke yrkesutbildad (”unskilled”) arbetskraft.⁷ Låt oss göra ett generellt antagande att man vill omfördela intäkter från den förstnämnda till den sistnämnda gruppen. Om man då i skattehänseende favoriserar produktion som i hög grad använder icke yrkesutbildad (lågproduktiv) arbetskraft så

⁷ H. Naito, *Journal of Public Economics*, 1999.

leder detta till en relativt mycket större efterfrågan på denna typ av arbetskraft, och dess relativa lönesats kommer att stiga medan de högproduktivas lönesats sjunker. Detta skulle upplösa självselektionsvillkoret och möjliggöra en paretoförbättring. Detta beror på att det nu kommer att krävas en större arbetsinsats av en imiterande högproduktiv person. Oberoende av styrkan i fördelningspreferenserna (men i enlighet med riktningen på omfördelningen) kommer det alltså att vara möjligt att uppnå en effektivare allokering i näst bästa bemärkelse genom att differentiera den indirekta beskattningen. Den lågproduktive får en högre levnadsstandard tack vare löneökningen och kommer att få det bättre också med en mindre omfördelning, som i sin tur mer än uppväger lönesänkningen för den högproduktive, så att båda gynnas.

I nyare skatteteori ägnas stor uppmärksamhet åt samspelet mellan styrande skatter och externalitetskorrigerande skatter (t.ex. olika varianter av "gröna skatter"). Detta är inte något centralt tema som måste utvecklas närmare för problemställningarna i denna undersökning. Jag ska dock göra det viktiga antagandet att de flesta punktskatterna kan betraktas som (fullständigt) externalitetskorrigerande. Det gäller skatter på tobak, alkohol, bensin, olika miljöskatter osv. Därmed bortser jag ifrån att det uppstår effektivitetseffekter av inducerade förändringar i efterfrågan på de aktuella objekten på grund av ytterligare differentiering av mervärdesskatten. Det skulle i princip uppstå sådana effekter om punktskatterna (tillsammans med regleringar) inte internaliserades fullt ut, eller om de innehöll intäktsmässiga element. Det skulle emellertid bli alltför omfattande och knappast vara av väsentlig betydelse att gå in på dessa förhållanden.

3 Närmare värdering av effektivitetseffekter

Mot bakgrund av den teori som presenterats är det tre förhållanden som är viktiga att kartlägga, nämligen hur efterfrågan varierar med arbetsutbudet, vilka skillnader det är i faktorintensiteten för yrkesutbildad och icke yrkesutbildad arbetskraft och vilka/hur stora snedvridningar som uppstår i konsumtionssammansättningen vid en differentiering av mervärdesskattesatsen.

Både dessa och andra effekter kommer att vara beroende av hur en reduktion av mervärdesskatten påverkar priserna. På kort sikt kommer effekterna att variera med olika egenskaper vid tillgång

och efterfrågan – något som också återspeglas i empiriska undersökningar. (En mer detaljerad redogörelse står att finna i *Copenhagen Economics*.) Eftersom denna undersökning görs utifrån ett långsiktigt perspektiv gör jag det gängse antagandet att mervärdesskatten på lång sikt kommer att överföras helt på konsumenten via priset. På samma sätt kommer en reducering av mervärdesskatten på lång sikt att ge konsumenterna motsvarande pris-sänkning. På marknader med monopoltendenser kan antagandet vara något tvivelaktigt. På de flesta av de konkreta marknader som vi ska se på råder troligen en betydande konkurrens. Det skulle kunna vara annorlunda om man ser på marknaden för bilreparationer, där märkesverkstäder har en stor marknadsandel och man inte kan bortse från att en del av vinsten från en reducering av mervärdesskatten skulle kunna tillfalla leverantörer av bilar och bilreparationer, inklusive reservdelar. (Monopolmakten kan vara större här än för nya bilar, eftersom konsumenterna är knutna till ett visst märke efter köpet.)

Det finns bara ett mycket begränsat empirisk material om sambandet mellan konsumtionssammansättning och arbetsutbud, och jag har inga uppgifter från Sverige som direkt belyser detta. Crawford m.fl. har i *The Mirrlees Review* studerat det empiriska sambandet mellan konsumtion av olika objekt och arbetsutbud i Storbritannien. Till skatteobjekt på vilka efterfrågan stiger med arbetsutbudet hör att äta mat ute ("food eaten out"). Enligt beräkningen ökar budgetandelen för denna kategori med gott och väl en halv procentenhet per extra arbetad timme. I en färsk empirisk undersökning från Finland finner också Pirttilä och Suoniemi (2010) ett positivt samband mellan arbetsutbud och efterfrågan på hotell- och restaurangtjänster. Det positiva sambandet med arbetsutbud kommer isolerat sett att vara ett argument för en reducerad skattesats.⁸

Man kan tänka sig en underliggande basmodell där konsumenten (simultant) väljer arbetsutbud och konsumtionssammansättning. Men för de frågor som vi ägnar oss åt är det ofta lämpligt att tänka sig att konsumenten gör en maximering i två steg. I det första steget tar konsumenten reda på vad som är en optimal konsumtionssammansättning för angiven inkomst och arbetsutbud. Därefter väljs arbetsutbud (och därmed inkomst) när det är underför-

⁸ Ett moment som skulle kunna vara relevant i fråga om serveringstjänster är om det föreligger subventionerade kantinerbidanden på många arbetsplatser, som redan ger en stimulans till arbetsutbudet. Det känner jag inte till.

stått att den efterföljande konsumtionssammansättningen väljs på ett optimalt sätt. Med utgångspunkt i steg 1 kan man därför, när man kontrollerar disponibel inkomst, till exempel ställa frågan om det är så att personer med större arbetsutbud i högre grad efterfrågar restaurangtjänster. På så sätt kan man säga att kausaliteten går från arbetsutbud till efterfrågan, även om det strängt taget kan sägas att båda exemplen bestäms av underliggande förhållande i (den samtidiga) basmodellen. I den statistiska presentationen av Pirttilä och Suoniemi visas samband mellan arbetsutbud (som vänstervariabel) och efterfrågan (som högervariabel). Den idé som ligger till grund här är att ekonometrikern i egenskap av observatör vill knyta observationer av variation i arbetsutbudet till observationer av konsumentens efterfrågesammansättning. Man skulle kunna säga att man i statistisk bemärkelse ”förklarar” den variation som observerats i arbetstid utifrån andra observationer. Observationen ”inkomst” ger otillräcklig information om arbetstid, eftersom det kommer att råda betydande återstående variationer (”residual variation”), vilket observationer av konsumtionssammansättning indirekt informerar observatören om. Det innebär inte att det finns ett kausalt samband mellan konsumtionssammansättning och arbetsutbud i den meningen att det är konsumtionen som motiverar valet av arbetstid hos den enskilda individen.

Jag känner inte till någon motsvarande empiri för Sverige. Skönsmässigt betraktat skulle man på grund av kulturella likheter kunna tro att det inte är så stor skillnad mellan Sverige och Finland. I bilaga 1 har jag använt en mer indirekt metod för att försöka kartlägga sambandet mellan efterfrågan på restaurangtjänster och arbetsutbud i Sverige där jag använder kalkyler av Assarsson⁹. Resultatet av detta förfarande tyder inte på ett positivt samband mellan efterfrågan på restaurangtjänster och arbetsutbud i Sverige. Detta bygger dock på för många osäkra faktorer för att vi på denna grund ska kunna förkasta ett sådant samband för Sverige.

När det gäller andra relevanta tjänster konstaterar Crawford m.fl. att ”hushållsartiklar och tjänster” har ett positivt samband med arbetsutbud. Pirttilä och Suoniemi konstaterar att efterfrågan på ”andra tjänster” och på ”konserter och idrottsevenemang” har ett positivt samband med arbetsutbud. Dessa resultat talar alltså

⁹ De kalkyler jag har haft tillgång till är de som finns i Bengt Assarsson: *Consumer demand and labour supply in Sweden 1980–2003* (Konsumenternas efterfrågan och arbetsutbud i Sverige 1980–2003), Uppsala University 20040311. Jag har använt kalkyler för perioden 1994–1998.

(isolerat sett) för reducerade satser på de aktuella kategorierna. Däremot framgår det av båda undersökningarna att efterfrågan på livsmedel och offentlig transport har ett negativt samband med arbetsutbud. För övrigt arbetar Crawford m.fl. och Pirttilä och Suoniemi med olika objektkategorier, och därför kan det inte göras jämförelser fullt ut kategori för kategori.

Köp av frisörtjänster kan i princip variera med arbetstiden av flera orsaker. Man kan ha ett arbete som kräver att man är välvårdad och noggrann med sitt yttre och som gör att man vill köpa frisörtjänster oftare. Men det kan också vara så att man på grund av tidsbrist går mer sällan till frisören, eller väljer att klippa sig själv. Jag känner inte till att det finns empiri på denna detaljnivå som kan ge den information som krävs.

Liksom diskuterats i teoridelen kan det få gynnsamma effekter att gynna näringsgrenar med relativt stor del icke yrkesutbildad arbetskraft. Frågan är då om det finns näringsgrenar med hög faktorintensitet för icke yrkesutbildad ("unskilled") arbetskraft. *Copenhagen Economics* innehåller vissa uppgifter som tyder på detta och som baseras på observationer inom EU (s. 25–28). (Siffrorna sätts visserligen inte in i sammanhanget ovan, men det har ingen betydelse för uppgifterna.) Den allmänna slutsatsen av undersökningen är att det råder relativt måttliga skillnader när det gäller faktorintensitet om man ser på den existerande differentieringen i fråga om mervärdesskatt ("the rather modest difference between employment shares for low-skilled workers in sectors favoured by the lower VAT rates and the rest of the economy" [den ganska blygsamma skillnaden mellan sysselsättningsgraden för lågutbildade arbetstagare inom sektorer som gynnas av lägre mervärdesskattesatser och resten av ekonomin], s. 28). Det förekommer däremot ganska stora variationer mellan vissa enskilda sektorer. Inom frisörsektorn beräknas andelen icke yrkesutbildade vara endast cirka 10 procent (i Danmark). Däremot förekommer en mycket hög andel icke yrkesutbildad personal inom städning av bostäder. Andelen icke yrkesutbildade personer inom sektorn "små reparations-tjänster" ligger på omkring 45 procent, vilket är relativt högt. Inom restaurangsektorn är andelen 31 procent mot 26 totalt i ekonomin. Dessa siffror baseras på europeiska uppgifter, inte svenska. Utifrån generella bedömningar finns det emellertid knappast hållpunkter för att tro att de *relativa* skillnaderna mellan näringsgrenar skulle skilja sig väsentligt i Sverige.

Det är två förhållanden som avgör snedvridningseffekterna av en reducerad mervärdesskattesats på ett skatteobjekt. Den direkta kompenserade priselasticiteten anger hur mycket efterfrågan på objektet ändras. Ju mer elastisk efterfrågan på objektet är, desto starkare blir snedvridningen och tillhörande effektivitetsförlust. Korselasticiteten anger hur efterfrågan på andra förmåner ändras. En reducerad mervärdesskatt ger högre efterfrågan på komplementära objekt och lägre efterfrågan på alternativa objekt. En ökad (reducerad) efterfrågan på andra objekt är negativ (positiv) för effektiviteten om det andra objektet har nedsatt mervärdesskattesats.

I en marknadsekonomi med konkurrens på marknaderna speglar producentpriset marginalkostnaden inom produktionen, medan konsumentpriset återspeglar konsumenternas marginella betalningsvilja. Skatten utgör differensen (skattekillen) och anger därmed hur mycket konsumenternas marginella värdesättning överstiger marginalkostnaden. Om denna differens är positiv innebär en minskad förbrukning inom en enhet en effektivitetsförlust, eftersom värdet av den förlorade enheten är högre än den kostnadsbesparing som uppnås. Kostnaden kommer på motsvarande sätt att överstiga värdet om objektet subsidieras. Då medför en konsumtionsökning en effektivitetsförlust, eftersom kostnadsökningen överstiger värdeökningen. Eftersom subventionen utgör skillnaden mellan kostnad och värde mätt efter konsumenternas värdesättning kommer subventionen gånger förändringen av volym att vara ett mål vid effektivitetsförlust, i alla fall vid små förändringar. Om konsumtionen av flera subsidierade objekt ökar räknar man ut den totala effektivitetsförlusten genom att lägga ihop alla dessa effektivitetsförluster. Genom att betrakta en referenssituation med enhetlig mervärdesskattesats på 25 procent som en neutral referenssituation utan snedvridningar av konsumtionssammansättningen kan vi tolka reducerade mervärdesskattesatser som subventioner. De reducerade satserna inom det svenska systemet för mervärdesskattesatser motsvarar, vilket nämndes redan i inledningen, en subvention på 10,4 respektive 15,2 procent.

En ytterligare ändring i en mervärdesskattesats kommer då generellt att påverka konsumtionen av alla objekt, och då kan man mäta effektivitetsförlusten i fråga om ändringarna i subventionerad (skattefavoriserad) konsumtion enligt ovan. Då skulle vi i princip vilja ta hänsyn till både reducerade mervärdesskattesatser och de subventioner som HUS-avdragen medför. Med ett skatteavdrag på

upp till 50 000 kronor kan subventionen bli betydande. HUS-avdragen är utformade så att det finns en övre gräns för tillåtna avdrag. I hushåll där denna gräns är bindande förekommer ingen subvention på marginalen, och förändringar i efterfrågan får följaktligen inga effektivitetsmässiga följder till följd av subvention. Det finns emellertid anledning att tro att flera av de tjänster som berättigar till HUS-avdrag är tjänster som ofta köps på svarta marknaden när HUS-avdrag inte utnyttjas, och därmed *effektivt sett* skattefavoriseras. Därför kan det likväl röra sig om en marginell snedvridning.

För att kunna beräkna effektivitetsförlusten krävs förutom skattesatser uppgifter om konsumentrespons och konsumtion. Det finns dessvärre inte mycket empiri när det gäller sådana effekter. Nedan ska vi ta en titt på vad som finns. Den mest fullständiga källan ser ut att vara Assarssons beräkningar för perioderna 1980–2003 och 1994–1998. Nedan kommer jag huvudsakligen att titta på siffror för perioden 1994–1998. Assarssons beräkningar skiljer sig från dem som man normalt ser, i och med att fritid ingår som ett av objekten.

För restaurangtjänster kan vi konstatera följande. Den direkta kompenserade priselasticiteten beräknas till $-0,43$, vilket måste karaktäriseras som en måttlig effekt som är mycket svagare än exempelvis för bilar ($-1,87$), utlandsresor ($-1,56$), böcker och tidskrifter ($-1,55$) och rekreationsobjekt ($-1,56$). Den direkta effekten kan knappast sägas väga tungt utifrån detta.

Jag måste dock framföra tre förbehåll. En enda beräkning, som dessutom är några år gammal, utgör en tunn grund. Dessutom är punktberäkningar osäkra, och vi kan inte bortse från att effekten därför kan vara större eller mindre.

Klevmarken (1990) beräknade priselasticiteten till $-0,5$, vilket är ungefär samma resultat som Assarsson kom fram till. Hultkrantz och Nordström (1995) beräknade den till $-1,6$. Detta är emellertid en kortsiktig och icke-kompenserad elasticitet, men den är också väsentligt större i siffervärde än Assarssons kortsiktiga, icke-kompenserade elasticitet ($-0,64$). Det kan därför finnas anledning att räkna med att elasticiteten kan vara något högre (i siffervärde) än Assarssons beräkning. Men det kan också hända att elasticiteten blivit mindre (i siffervärde) med tiden, men att vi inte har tillgång till aktuella beräkningar. Assarsson (1997) beräknade till exempel priselasticiteten för restauranger till att vara $-1,0$ utifrån äldre uppgifter från perioden 1963–1996, medan resultatet för perioden

1980–2003 är -0,4. Utifrån den empiri som föreligger verkar det vara rimligt att räkna med en estimering av siffervärdet inom intervallet 0,5–1.

I bilaga 2 har jag gjort några uppskattningar av effektivitetsförlusten av de direkta verkningarna av subventionering av alternativa (kompenserade) priselasticiteter. Jag mäter effektivitetsförlusten i förhållande till värdet av initial förbrukning. Vid en subventionsmarginal på 0,1 och en priselasticitet på -1 blir den relativa effektivitetsförlusten 0,01. Vid en subventionsmarginal på 0,15 och en priselasticitet på -1,5 blir den relativa effektivitetsförlusten 0,07. För de subventionsmarginaler och elasticiteter som kan vara aktuella för restaurangtjänster ser vi att effektivitetsförlusten betecknas som liten eller högst som moderat. Resultatet överensstämmer med det man ofta kommer fram till i fråga om moderata avgifter och subventioner. En viktig orsak är att en liten snedvridning bara orsakar en minimal effektivitetsförlust (en ”andra generationens effekt”) när man börjar med effektiv allokering. Det är först när skattekillen når en viss nivå som ytterligare konsumtionsförändring leder till en betydande effektivitetsförlust (”första generationens effekt”).

Hultkrantz och Nordström uppger att egenpriselasticiteten för frisörtjänster är -0,69, medan utgiftselasticiteten beräknas vara 0,37. Frisörtjänsternas andel av den privata konsumtionen uppges vara 0,5 procent. Om vi använder detta som det representativa hushållets utgiftsandel kan vi dra slutsatsen att den kompen­serade priselasticiteten också är ungefär -0,7.

I fråga om korsverkan finns det ännu färre uppgifter. Assarsson (tabell A4) har beräknat följande kompen­serade korspriselasticiteter för restaurangpriser:

livsmedel	-0,004
rekreations- och kulturobjekt	0,23
hotelltjänster	-0,03
böcker och tidskrifter	0,19
diverse	0,16

Eftersom detta är följderna av stigande priser får sjunkande priser följderna som går i motsatt riktning. En lägre mervärdesskattesats och lägre priser på restaurangtjänster medför en ökad efterfrågan på livsmedel och därmed en effektivitetsförlust, eftersom livsmedel har en reducerad mervärdesskattesats och överkonsumeras från

början. Effekten är emellertid obetydlig och knappast intressant. Man skulle intuitivt kunna tänka sig att lägre restaurangpriser skulle göra att folk köpte mindre livsmedel, men Assarssons beräkning ger alltså inget belägg för detta. Samma slutsats gäller för hotelltjänster. Resultaten avviker från dem som presenteras av Copenhagen Economics och som utgår ifrån att hotell- och restaurangtjänster och livsmedel är nära substitut (s. 51) och att jämnare skattesatser medför effektivitetsvinster (s. 52–53).

Efterfrågan på rekreation och kultur, som antagligen innehåller vissa momsfavoriserade objekt, kommer att minska. Det uppstår positiva effektivitetseffekter i den mån kategorin innehåller lågt beskattade objekt. Efterfrågan minskar också för kategorierna böcker och tidskrifter och diverse. I den mån kategorierna innehåller lågt beskattade objekt kommer det alltså att uppstå en effektivitetsförlust. Kategorin diverse omfattar antagligen objekt med HUS-avdrag, men det är omöjligt att urskilja dessa.

Allt som allt talar siffrorna för att korsverkan kommer att ge en effektivitetsvinst för restaurangtjänster genom en reducering av mervärdesskatten. Det tyder på att en mindre reducering av mervärdesskatten kommer att ge en positiv nettoeffekt, även om vi bortser från arbetsutbuds- och sysselsättningseffekter och eventuella andra effekter. Orsaken är att om en direkt negativ effekt av snedvridningen skulle uppstå genom favorisering ("subvention") av restaurangtjänster, så skulle denna effekt vara mycket liten vid en mindre reducering av mervärdesskatten om man börjar med ett pris utan snedvridning, medan korsverkan påverkar effektiviteten där det redan råder snedvridning, så att den omedelbara effekten blir större ("en första generationens effekt"). Gynnsam korsverkan är därför ett självständigt argument för en reducering av mervärdesskatten.

Frisörtjänster är en liten kategori som det inte finns relevanta sifferuppgifter för. Att kategorin är liten i sig själv talar för att eventuella effektivitetsverkningar har begränsad betydelse, men vilka effekterna kan förväntas bli kan vi bara spekulera om.

Utöver restaurangtjänster och frisörtjänster möjliggör EU, vilket nämdes i början av dokumentet, en reducerad mervärdesskatt på en rad andra tjänster, som ofta benämns lokala tjänster ("locally supplied services").¹⁰ Många av dessa omfattas redan av HUS-avdrag och berörs följaktligen av den förutsättning för undersök-

¹⁰ I en del analyser inkluderas också restaurangtjänster eller frisörtjänster eller båda dessa i kategorin lokala tjänster.

ningen som säger att ”de tjänster som omfattas av HUS-avdraget (...) alltså inte också (ska) omfattas av en eventuell mervärdesskattesänkning”. Detta måste tolkas som att en mervärdesskattesänkning kommer att ersätta HUS-avdrag. (Därmed slipper man administrera två olika system för vad som i stort sett tjänar samma ändamål.)

Det finns i allmänhet få uppgifter på den detaljnivå som krävs för att undersöka hur efterfrågan på de enskilda lokala tjänsterna varierar med arbetsutbud och svarar på priser och intäkter (elasticiteter). Man får i hög grad nöja sig med uppgifter eller beräkningar för hela kategorier som i större eller mindre utsträckning motsvarar kategorin lokala tjänster, t.ex. samlingsgrupper som ”andra tjänster”. I Pirttiläs och Suoniemis analys finns två kategorier, ”andra tjänster” och ”sociala tjänster”, som kommer att omfatta tjänster som vi undersöker. För båda kategorierna råder ett svagt positivt samband med arbetsutbudet. Detta tyder, för att formulera det försiktigt, på att reducerade mervärdesskattesatser inte kommer att strida mot optimal beskattning. Jag kommer att återkomma till några enskilda tjänster nedan. I Assarssons efterfrågesystem specificeras inte dessa tjänster, men de omfattas antagligen av kategorin ”diverse varor” (”miscellaneous goods”) som är för omfattande för att vara en tillfredsställande ”företrädare” för vårt syfte. Detsamma gäller kategorin ”andra tjänster” i det efterfrågesystem som används av *Statistisk sentralbyrå* i Norge (norska statistiska centralbyrån).

Copenhagen Economics beräknar den okompenserade direkta priselasticiteten för lokala tjänster till -0,9. Budgetandelen uppskattas till 0,048. Det framgår inte vad inkomstelasticiteten uppgår till. Om den antas ligga inom intervallet 1–2 ligger den kompenserade priselasticiteten inom intervallet -0,85 – -0,8.¹¹ Detta resultat gör att man måste vara uppmärksam på skattesnedvridningar av konsumtionssammansättningen. Det finns få uppgifter om korsverkan.

Lokala tjänster är ofta egenaktiviteter, som man kan välja att utföra själv i stället för att köpa på den vita eller svarta marknaden. Potentialen för omallokering av tidsåtgången för egenaktiviteter till arbetsutbud på marknaden är beroende av hur mycket tid som i utgångspunkten används för egenproduktion. Dessutom kommer den historiska trenden inom denna tidsåtgång att kunna antyda vilken potential man kan förvänta sig under den pågående perioden

¹¹ Copenhagen Economics har haft svårt att göra en meningsfull uppskattning i fråga om reparation och renovering av bostäder.

(som vi saknar uppgifter för) och de påföljande åren. Jag kommer därför att se på vad som kan sägas om potentialen för omallokering av tidsåtgången utifrån empiri om tidsåtgång. Den norska undersökning av tidsåtgång som utförts av norska statistiska centralbyrån visar tidsåtgången för att själv skaffa sig fler sådana tjänster som mervärdesskattesatsen kan reduceras för.¹² Jag kommer huvudsakligen att använda siffror från 2000 (det senaste tillgängliga året) för personer i åldern 16–74 år. Jag kommer att utgå ifrån att sifferuppgifterna för Sverige inte skiljer sig så mycket från dessa, i alla fall om man utgår från en situation utan HUS-avdrag.

Betraktelser av potentialen för omallokering av tidsåtgång har sina begränsningar. Även om potentialen är stor är det inte säkert att reduktionen av mervärdesskatten (eller HUS-avdraget) faktiskt medför en betydande omallokering. Det kan dessutom vara så att marknadsinköp av tjänsterna ökar betydligt med arbetsutbudet utan att detta medför någon mer omfattande omallokering av tid från egenaktiviteter, vilket gör det till ett optimalt beskattningsargument för en reducerad skattesats. Nedan kommer jag att se på olika sidor i fråga om arbetsutbud och tjänster som ofta är egenaktiviteter, där potentialen för omallokering av tidsåtgång är ett centralt förhållande att belysa. Jag kommer också att se på möjligheterna när det gäller HUS-avdrag.

Renovering och reparation av bostäder

Undersökningen av tidsåtgång visar följande: *Byggarbete, underhåll och renovering av bostäder*.

Genomsnittlig tidsåtgång för samtliga: 8 minuter per dygn.

Genomsnittlig tidsåtgång för dem som utför denna aktivitet: 2 timmar och 16 minuter per dygn.

Andel som utför denna aktivitet: 6 procent.

Trend: Ingen.

Tidsåtgången och därmed potentialen för omallokering av tidsåtgången måste sägas vara omfattande.

Omfattningen av renovering och reparation av bostäder har ett nära samband med ägande av bostad, inklusive fritidsbostad. Pirttilä och Suoniemi har undersökt sambandet mellan arbetsutbud

¹² Se SSB (norska statistiska centralbyrån) (2002).

och bostadsform och kunnat konstatera ett tydligt negativt samband, dvs. ett positivt samband med fritid. Detta gäller, inte överraskande, särskilt för fritidsbostäder. Ett mindre bostadskapital talar isolerat sett för en mindre grad av egenaktiviteter, men det är ändå troligt att det *för givet bostadskapital* finns ett negativt samband mellan arbetsutbud och egenarbete i form av reparation och renovering av bostäder. Det står därmed inte klart i vilken grad den tid som används till reparation och renovering allt som allt varierar med arbetsutbudet.

”Reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder” omfattas av HUS-avdrag (”ROT-arbete”).

”Fönsterputsning och städning i privata hushåll”

Undersökningen av tidsåtgång visar följande: *Rengöring och städning av bostäder.*

Genomsnittlig tidsåtgång för samtliga: 23 minuter per dygn.

Genomsnittlig tidsåtgång för dem som utför denna aktivitet: 49 minuter per dygn (timmar och minuter per år).

Andel som utför denna aktivitet: 47 procent.

Trend: Fallande.

Tidsåtgången är inte obetydlig, och det kan finnas en viss potential för omallokering av tidsåtgången.

Copenhagen Economics har utifrån danska siffror antagit att detta är en sektor med en hög andel icke yrkesutbildade.

”Städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden” omfattas av HUS-avdrag.

Mindre reparationer av cyklar

Undersökningen av tidsåtgång visar följande: *Underhåll och reparation av annan utrustning (än bil och motorcykel)*

Genomsnittlig tidsåtgång för samtliga: 3 minuter per dygn

Genomsnittlig tidsåtgång för dem som utför denna aktivitet: 1 timme och 24 minuter per dygn.

Procentandel som utför denna aktivitet: 3 procent (i åldersgruppen 25–44 år: 1 procent)

Trend: svagt fallande

Detta är en mycket bredare kategori än reparation av cyklar. Tidsåtgången måste ändå sägas vara mycket liten, och potentialen för omallokering av tidsåtgången är liten, inte minst bland den sannolikt mest produktiva delen av befolkningen.

Skor, läderprodukter, kläder och liknande

Undersökningen av tidsåtgång visar följande: *Skötsel av kläder, skor, sömnad*

Genomsnittlig tidsåtgång för samtliga: 1 minut per dygn

Genomsnittlig tidsåtgång för dem som utför denna aktivitet: 52 minuter per dygn

Andel som utför denna aktivitet: 2 procent (i åldersgruppen 25–44 år: 1 procent)

Trend: klart fallande

Tidsåtgången och potentialen för omallokering av tidsåtgången är obetydliga.

”Vård av kläder och hemtextilier när vården utförs i bostaden” omfattas av HUS-avdrag.

Copenhagen Economics har uppskattat andelen icke yrkesutbildade inom sektorn ”Small services of repairing” (mindre reparationstjänster) till omkring 45 procent, vilket är relativt högt.

Hushållsnära tjänster som hemhjälp och omsorgstjänster

Siffror från undersökningen av tidsåtgång visar att det är relativt mycket tid som används till barnpassning och omsorg. Detta material är emellertid av begränsat intresse. Det har troligen skett stora förändringar sedan 2000, och detta är också ett område där det antagligen rådde stora skillnader mellan Norge och Sverige 2000. Det är också oklart vilka slutsatser man bör dra av dessa sifferuppgifter. De flesta föräldrar vill använda viss tid till att själva passa och

ta hand om sina barn, och marknadsinköp av sådana tjänster hamnar därmed i en annan kategori än de flesta andra tjänsterna.

Tid som använts till vård av/hjälp till vuxna är i genomsnitt mycket begränsad, men utförs i en inte obetydlig omfattning av de relativt få som faktiskt utför denna aktivitet.

”Barnpassning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden” och liknande aktiviteter omfattas av HUS-avdrag.

Viktigare än en potentiell reducering av mervärdesskatten är det omfattande offentliga tillhandahållandet av barnomsorg (”dagis”) och andra omsorgstjänster i Sverige. I ekonomisk litteratur är det välbekant att det finns starka effektivitetsargument för ett sådant offentligt tillhandahållande där egenbetalningen är mycket låg när det gäller att motverka snedvridningar av arbetsutbudet.¹³ Det är därmed svårare att se vilken den extra fördelen är med en reducering av mervärdesskatten på denna typ av tjänster, med tanke på att det fortfarande ska finnas ett omfattande offentligt finansierat utbud. Det offentliga utbudet av barnomsorg är visserligen knutet till föräldrarnas arbete på marknaden, men utifrån effektivitetssynvinkel är det denna form av barnomsorg som får önskade effekter. Barnomsorg och andra vård- och omsorgstjänster kan ändå skattefavoriseras för att motivera till ett undvikande av svarta tjänster. Man kan också gynna dem som föredrar privat barnomsorg framför offentliga arrangemang.

Svenska uppgifter

Den svenska tidsanvändningsundersökningen från 2000/01 innehåller några andra kategorier än den norska.¹⁴ Några centrala sifferuppgifter är följande:

”Städning av bostaden, tvätt, strykning”

Barnlösa sammanboende: 31 minuter per dygn

Sammanboende föräldrar: cirka 50 minuter per dygn Detta ligger på samma nivå som för dem som faktiskt utför denna aktivitet i Norge.

¹³ Se till exempel Bergström m.fl. (1996), Blomquist m.fl. (2010).

¹⁴ Se SCB, tidsanvändningsundersökningen 2000/01.

”Underhållsarbete”

Yngre barnlösa sammanboende: 14 minuter per dygn

Barnlösa 45–64 år sammanboende: 25 minuter per dygn

Sammanboende föräldrar: 20–24 minuter per dygn

Det framgår inte exakt vilka aktiviteter som ingår i underhållsarbete.

Båda kategorierna måste sägas rymma en inte obetydlig potential för omallokering av tidsanvändningen.

Eftersom det tas för givet att inga kategorier ska omfattas av både HUS-avdrag och reducerad mervärdesskattesats måste mervärdesskattesänkningen för lokala tjänster hamna inom ramen för branscher som inte omfattas av dagens HUS-avdrag, eller så måste HUS-avdrag ersättas med en reducering av mervärdesskattesatsen. Att välja mindre branscher medför normalt begränsade effekter, samtidigt som ett sådant system medför administrativa kostnader. Enligt min bedömning är HUS-avdrag ett effektivare system för många av de aktuella tjänsterna, särskilt med tanke på den begränsning av svartarbete som diskuteras i avsnittet om skatteundandragande nedan. I ett hänseende kan en reducering av mervärdesskatten medföra effekter som inte uppnås genom HUS-avdrag. Man kan få effekter på köp av tjänster också när omfattningen överstiger det eventuella avdragsbeloppet. Det kan vara det maximala avdragsbeloppet eller, för personer med låg inkomst och skatt, det skattebelopp som skattebetalaren vill ha för HUS-avdrag. (Såvitt jag förstår är det inte möjligt att rulla avdrag framåt.) Men om man vill gynna större inköp kan detta göras genom att utöka möjligheterna till HUS-avdrag.

Diskussionen ovan framhäver att en optimal differentiering är beroende av styrkan i olika typer av beteenderespons inom ekonomin, t.ex. priselasticiteter i efterfrågan. Dessa ändrar sig med tiden. Det har därför hävdats (Sørensen, 2007, Copenhagen Economics) att den optimala differentieringen måste anpassas med tiden, och att detta medför osäkerhet och bristfällig förutsägbarhet. Detta har därför använts som ett argument för enhetlig beskattning, där detta problem inte uppstår. I de fall där det finns goda argument för en avvikande sats på en vara eller tjänst skulle man likaväl kunna tänka sig att ha en *fast* reducerad skattesats över en längre tid, även om en oförändrad sats egentligen inte skulle vara optimalt i sammanhanget. Man kan ändå uppnå ett bättre samhällsekonomiskt resul-

tat än vid användning av en icke-optimal standardsats. Någon optimerande finjustering kommer man i alla fall inte att kunna uppnå.

4 Sysselsättning och arbetslöshet

Inom fackområdet offentlig ekonomi undersöker man hur skatterna påverkar effektiviteten i resursanvändningen fördelad på arbete och fri tid och fördelad på produktion och konsumtion av olika varor och tjänster. En annan fråga, som ligger mer i gränslandet till makroekonomi, är hur man ska kunna utnyttja resurserna, i synnerhet i vilken utsträckning man kan utnyttja den tillgängliga arbetskraften och uppnå full sysselsättning. Detta diskuteras huvudsakligen inom makroekonomin, där anpassningen av skatteinivån är ett centralt instrument som, snarare än utformningen av skattesystemet, diskuteras vid sidan av offentliga utgifter, ränte-, penning- och valutapolitik och arbetsmarknadsregleringar. Den företeelse inom skattestrukturen som har fått störst uppmärksamhet i detta sammanhang är progressiviteten i skattesystemet. Om man utgår ifrån att löneförhandlingarna är viktiga för sysselsättningen och att fackföreningarna väger högre lön mot andra faktorer, t.ex. goda arbetsmöjligheter, kommer en inkomstökning som skattas bort att kunna snedvrída anpassningen mer i riktning mot att en reducerad arbetslöshet får stor betydelse. Detta diskuteras i allt väsentligt med utgångspunkt från inkomstskatten. Även om diskussionen i princip skulle kunna utvidgas till att omfatta indirekt beskattning så är det knappast rationellt att blanda in sådana hänsyn i utformningen av indirekt beskattning utöver inkomstskatten. Detta hänsyn har väl heller inte varit framträdande vid den praktiska utformningen av inkomstskatten.

Variation i sysselsättning och arbetslöshet är konjunkturfenomen som kräver en situationsbetingad anpassning av användningen av instrument med tiden. Det tyder på att skattestrukturen blir mindre fast och mindre förutsägbar ju fler sidor av skattesystemet som man blandar in i konjunkturpolitiken. Detta är i sig självt olyckligt med tanke på effektiv resursallokering (och administrativa komplikationer) och talar för att man bör vara försiktig med att blanda in den indirekta skattestrukturen i konjunkturpolitiken, även om *nivån* på den indirekta beskattningen har använts, till exempel i form av en tillfällig mervärdesskattesänkning i kristider.

Det är inte heller lätt att förena långsiktiga struktürhänsyn med önskemål om möjligheter till flexibilitet på kort sikt. Om det ska finnas möjlighet att använda en reducerad mervärdesskattesats i en lågkonjunktur förutsätts att man under normala förhållanden fastställer en högre sats. Möjligheten till situationsbetingad differentiering talar därför mot en differentierad normalstruktur.

Om vi likväl ska ta en kort titt på hur utformningen av den indirekta skatten skulle kunna användas i aktivitetsreglerande syfte kan följande förhållanden vara relevanta.

- i. En ändring av de relativa skattesatserna kan styra efterfrågan bort från utländska och mot inhemska varor och tjänster och stimulera inhemsk verksamhet.
- ii. En ändring av de relativa skattesatserna kan styra efterfrågan mot branscher, och kanske geografiska områden, som är drabbade av synnerliga sysselsättningsproblem.
- iii. En ändring av de relativa skattesatserna kan omfördela den reellt disponibla inkomsten till grupper med högre marginell konsumtionsbenägenhet och stimulera efterfrågan.
- iv. En ändring av de relativa skattesatserna kan gynna vissa typer av arbetskraft.

Betydelsen av dessa moment är beroende av valutapolitisk regim, arbetsmarknads- och löneresponser och andra hjälpmedel som står till förfogande. Direkta stödsystem och en differentiering av arbetsgivaravgiften ("payroll taxes") och arbetsmarknadsåtgärder för särskilda grupper kommer att vara mer målinriktade åtgärder, och därför i regel mer effektiva.

Det kan vara en anledning till att fördjupa åtgärder som inriktas på särskilda grupper, eftersom detta kan vara en mer strukturell fråga. (Frågan diskuteras också av Copenhagen Economics.) Lågkvalificerad arbetskraft, unga människor utan arbetslivserfarenhet och andra grupper som ofta karakteriseras som marginell arbetskraft får ofta problem på arbetsmarknaden, också när det inte råder typisk lågkonjunktur. Detta rör arbetskraft som arbetsgivarna inte är så benägen att anställa inom ramen för gällande kollektivavtal och bestämmelser. Det kan också handla om arbetskraft som löper särskild risk att varaktigt hamna utanför arbetsmarknaden under en lågkonjunktur (hysteresiseffekter). Kategorin kommer också att omfatta grupper av (potentiella) arbetstagare som på kort eller lång

sikt är berättigade till offentliga stödsystem som driver upp deras reservationslön. Detta är besläktat med diskussionen om skattesnedvridningar i den mån som bortfall av överföringar kan uppfattas som en del av skatten när man tar ett arbete.

För att en selektiv reduktion av mervärdesskatten ska vara ett eget instrument måste flera förutsättningar vara uppfyllda. För det första måste de aktuella sänkningarna av satsen gynna näringsgrenar som i särskilt hög grad använder den typ av arbetskraft som det handlar om. För det andra måste den kvantitativa effekten vara betydande. För det tredje måste reduktionen av mervärdesskatten allt som allt vara ett effektivare instrument än alternativa åtgärder. Huruvida det sistnämnda är fallet måste bedömas i ett större sammanhang. Om hänsynen till sysselsättning är det centrala är det troligt att det finns mer direkta och träffsäkra instrument. Men om det finns andra goda grunder till en reduktion av mervärdesskattesatsen kommer en tilläggsinstans i form av en positiv effekt på sysselsättningen att kunna tillskrivas betydelse om det kan minska behovet av andra åtgärder. Det kan röra sig om "economies of scope" (synergieffekter) i användningen av instrument.

En märkbar kvantitativ effekt av en reducerad mervärdesskattesats på sysselsättningen är beroende av minst tre förhållanden. Skattesänkningen måste i tillräcklig grad överföras på priset. Efterfrågan måste vara tillräckligt elastisk och efterfrågan på skatteobjekten måste i mycket hög grad resultera i en efterfrågan på den typ av arbetskraft som man vill stimulera användningen av. I de fall där det finns en kö av arbetssökande till befintlig lön är en stimulering av efterfrågan på arbetskraft tillräcklig för att uppnå ökad sysselsättning. Men när det råder frivillig arbetslöshet på grund av offentliga stödsystem och hög reservationslön måste man också uppnå en tillräcklig lönehöjning för att få fler i arbete. I detta sammanhang kan man sätta ett stort frågetecken vid huruvida en reduktion av mervärdesskattesatsen i den storlek det är tal om är tillräckligt stor för att ge en tillräcklig lönestimulans. En löneökning skulle dessutom dämpa effekten på efterfrågan på arbetskraft om det finns goda möjligheter för faktorsubstitution, genom att maskinell och teknisk utrustning ersätter mindre kvalificerad arbetskraft. Inom mycket arbetsintensiva branscher, som man finner flera av inom den lokala tjänstesektorn, kommer sysselsättningen troligen att nära nog ändras till förhållandet ett till ett med ändring i produktionsvolym (Copenhagen Economics indikerar att detta kan vara fallet).

Tjänstelevererande branscher är inte nödvändigtvis homogena. Lokalvård omfattar till exempel ett brett utbud, från rengörning av stora industriarealer och transportmedel till städning av privata hem. Denna heterogenitet gör att såväl kvalifikationskrav som användning av andra insatsfaktorer (maskinell utrustning) kan variera i hög grad. Det verkar rimligt att hushållstjänster både är mer arbetsintensiva och kräver mindre kvalifikationer. Då medför användningen av genomsnittliga karaktärsdrag för branschen en undervärdering av sysselsättningseffekterna av stimulanser till hushållstjänster.

Ett osäkerhetsmoment kommer på längre sikt att vara i vilken grad förbättrade sysselsättningsmöjligheter kommer att leda till en löneökning som undergräver kortsiktiga effekter. För arbetskraft där det råder särskilda sysselsättningsproblem av strukturell art kan det finnas anledning att tro att löneeffekterna är måttliga. Då är det fullt möjligt att uppnå långsiktiga ("varaktiga") effekter på sysselsättningen.

Vi kan erinra oss att tillämpning av en selektiv mervärdesskattesänkning för att främja sysselsättning inte syftar till att stimulera sysselsättning inom exportnäringar, importkonkurrerande näringsgrenar eller näringsgrenar som baseras på den allmänna aktiviteten i ekonomin, som exempelvis varuhandel.

Copenhagen Economics tillämpar en stor numerisk allmän jämviktsmodell för EU-länderna som baseras på ett antal uppskattningar och på kalibrering för att simulera effekter av olika ändringar av mervärdesskatten. Den mest intressanta i detta sammanhang är en reducering av satserna för lokala tjänster (lokalvård, diverse reparations- och underhållsaktiviteter inklusive i bostäder, andra hushållstjänster, hårklippning och liknande), medan satserna förblivit oförändrade för andra sektorer. Reformen görs intäktsneutral genom ändringar i andra skatter. Reformen medför totalt en ökad sysselsättning inom lokala tjänster på 1,5 procent och en ökning för restauranger och hotell på upp mot 0,5 procent i EU-25. Effekten beräknas vara något större i Nordeuropa. I en analys av övergången från informell till formell sektor beräknas det, vid ett prisfall på 10 procent, att bli en övergång av arbetstimmar på 2,4 procent av det totala antalet timmar i Nordeuropa (huvudrapport, tabell 23).

Copenhagen Economics rapporterar också från ett antal experiment i EU-länder med tillfälliga mervärdesskattesänkningar på några kategorier av skatteobjekt för ett urval av företag. Huvud-

intrycket är att effekterna varit små. Copenhagen Economics anser att resultaten inte är särskilt intressanta eller tillförlitliga som indikation på långsiktiga effekter på grund av deras temporära natur och på att deltagandet baserats på självselektion.

En differentiering av satserna för given skattenivå (intäktsneutralitet) skulle gynna vissa näringsgrenar och sysselsättningen i dessa på bekostnad av andra. För att öka den totala sysselsättningen måste sysselsättningen öka mer i de näringar som stimuleras än den sjunker på de områden där effekten är kontraktiv. Inom vissa av dessa näringar kommer det också att finnas arbetskraft med speciella sysselsättningsproblem, så att den slutliga nettoeffekten blir mindre än den direkta effekten på näringar som får en reducerad mervärdesskattesats. Ytterligare en effekt som drar i samma riktning uppstår om näringsgrenar med volymminskning får betydande korsleveranser från de näringsgrenar som man i utgångspunkten vill ge bättre villkor (t.ex. tjänsteleveranser från städföretag till det övriga näringslivet om man vill skapa fler städjobb). Det kan verka vara en svaghet i flera av de föreliggande analyserna av arbetsintensitet att de inte tar tillräcklig hänsyn till korsverkan. Förhållandena inom de näringsgrenar som utgörs av underleverantörer bör också räknas in.

I resonemangen ovan utgår jag ifrån symmetrin mellan expansiva och kontraktiva effekter, men förhållandena kan vara mer asymmetriska. En expansion som ger fler jobb till grupper med särskilda problem kan ge långsiktiga ("varaktiga") effekter, medan en kontraktiv skatteeffekt för andra grupper på sikt kan leda till förändringar i anpassning, löneförhållanden och andra villkor som återskapar jämvikt på en hög sysselsättningsnivå, så att totaleffekten blir positiv. Problemen för de grupper som har särskilda problem är just att det finns en brist på flexibilitet som medför att det inte sker någon motsvarande anpassning. Denna typ av förhållande fångas inte upp i allmänna jämviktsmodeller där särskilda brister på flexibilitet inte har framställts. Sådana modeller kan ändå ge information om i vilken mån en skattereform stimulerar efterfrågan på vissa typer av arbetskraft, och kan därmed användas mer skönsmässigt till att bedöma om man får gynnsamma effekter på en bristfällig arbetsmarknad.

Det finns anledning att tro att det existerar ett visst hinder för efterfrågan på en tjänst för att det ska uppstå en marknad för tjänsten. Om få personer inom ett område till exempel efterfrågar cykelreparation finns det ingen marknad för reparationer, men om

efterfrågan får en tillräckligt stark stimulans kan det uppstå en marknad för tjänsten, och därmed också en arbetsmarknad för leverantörer av denna tjänst. Därmed kan man få en icke-kontinuitet – en diskret snarare än en marginell effekt.

I den mån strukturproblem beror på missförhållanden mellan arbetskraftens kvalifikationer och sammansättningen av arbetskraftsefterfrågan, som ofta benämns som "mismatch", kan tillämpning av en differentiering av mervärdesskatten vara ett skadligt instrument på sikt. Orsaken är att detta skulle cementera rådande mismatch i stället för att hantera det underliggande problemet.

En stark tendens till substitution gentemot skattefavoriserade varor och tjänster skulle, vilket nämnts ovan, vara skadligt utifrån allokeringssynpunkt och vara ett argument mot en satsreducering. Det är därför, enkelt uttryckt, objekt med begränsat elastisk efterfrågan som lämpar sig bäst för en satsreducering (förutsatt att övriga egenskaper är gynnsamma). Men om en skattesänkning ska ge märkbar stimulans till sysselsättning måste efterfrågan vara tillräckligt elastisk. Därför kan det råda vissa motsättningar mellan allokeringshänsyn och sysselsättningshänsyn.

När sysselsättningen är den väsentliga hänsynen blir också värderingen av korsverkan annorlunda än i den standardmodell för optimal beskattning som diskuterades ovan. Om en reduktion av mervärdesskatten inom en sektor påverkar efterfrågan i en annan sektor blir den intressanta frågan om förändringarna av efterfrågan på andra områden ger önskade arbetsmarknadsstimulanser. Medan man i modellen för optimal beskattning drar slutsatsen att det är olyckligt att uppmuntra efterfrågan på redan lågt beskattade objekt så blir slutsatsen utifrån sysselsättningshänsyn den motsatta om orsaken till en reduktion av mervärdesskatten i andra sektorer är att de är viktiga för sysselsättning av marginell arbetskraft.

Även om en reduktion av mervärdesskatten inom ett verksamhetsområde stimulerar till en ökad användning av ledig arbetskraft, som i sig själv är en positiv och inte snedvridande effekt, innebär det samtidigt att mer av knappa resurser, däribland arbetskraft som det råder brist på, används inom de skattefavoriserade näringsgrenarna, och det är en olycklig snedvridande effekt. Därför kommer det också att finnas en realekonomisk kostnad vid en sådan politik.

Städning och rengöring, mindre reparationsverksamhet och (i något mindre grad) restauranger är, vilket redan nämnts, sektorer med relativt stor andel icke yrkesutbildad arbetskraft som kan stå inför strukturproblem. Utifrån detta kommer dessa sektorer att

vara kandidater till en reducering av mervärdesskatten för att användningen av sådan arbetskraft ska stimuleras. Samtidigt har restaurangnäringen, enligt bedömning utifrån föreliggande uppskattningar, en relativt oelastisk efterfrågan. Därför är det osäkert om man kommer att uppnå särskilt mycket av den önskade sysselsättningseffekten i detta avseende. För andra lokala tjänster verkar elasticiteten vara något större.

Den allmänna slutsatsen, baserad på analyserna av Copenhagen Economics, är att differentieringen av mervärdesskatten kommer att ge begränsade effekter: "... we find that the macro-economic effects from boosting the demand for low-skilled labour by reducing VAT rates in industries having above average use of low-skilled workers in the actual scenarios to be so small as to be de facto with no macro-economic relevance" (... vi anser att de makroekonomiska effekter som kommer av att stimulera efterfrågan på lågutbildade arbetstagare genom att sänka mervärdesskattesatserna inom näringsgrenar som har användning för fler lågutbildade arbetstagare än genomsnittet är så begränsade i de faktiska scenarierna att de i praktiken inte har någon makroekonomisk betydelse) (s. 72).

Ett förhållande som har fått begränsad uppmärksamhet i diskussionen om sysselsättningsstimulans är effekterna på arbetsinvandring. Det kan vara så att en positiv stimulans uppmuntrar till ökad arbetsinvandring och därmed får andra effekter på den inhemska arbetsmarknaden än på en sluten marknad, men jag ska inte försöka fullfölja analysen av dessa effekter.

5 Skatteundandragande

Skatteundandragande kan ske under flera former. Det finns olaglig ekonomisk verksamhet som är helt inofficiell, inom vilken det inte betalas skatt och som ofta också bedrivs i strid med andra lagar och bestämmelser (om bokförings- och revisionsplikt, arbetsmiljökrav osv.) Det finns också annan laglig och registrerad verksamhet där en del av den sammanlagda intäkten eller omsättningen inte tas upp till beskattning. Det kan också förekomma mellanformer (till exempel fall där de anställda tillåts använda en del av sin tid eller företagets utrustning till svart sidoverksamhet).

Skatteundandragande ses vanligen som ett skadligt fenomen i sig och som en tänkbar källa som kan minska allmänhetens lag-

lydighet. Ett minskat skatteundandragande kan därför antas ha ett egenvärde. För övrigt skulle skatteundandragandet kunna få följder för traditionell samhällsekonomisk effektivitet. I de fall där skattebetalande (vit) produktion konkurrerar med svart verksamhet kan man tänka sig olika typer av välfärdsförlust. Den svarta verksamheten skulle tränga undan en del av den vita även om den vita skulle vara mer produktiv och kvalitativt sett bättre. Den i utgångsläget vita verksamheten kan utsättas för påtryckningar att undanhålla skatt för att överleva på marknaden, vilket innebär en välfärdsförlust för utövarna. I dessa fall skulle man förvänta sig att en lägre skatt på vit verksamhet ökar dess konkurrenskraft och minskar den svarta verksamhetens omfattning. Det är emellertid svårt att säga hur märkbar effekt en relativt anspråkslös momsreduktion skulle få. Potentialen är troligen betydligt mindre än för hushållsskatteavdragen (HUS-avdragen).

I sektorer som kännetecknas av att ett utbrett skatteundandragande inom ramen för registrerad verksamhet (grå snarare än svart verksamhet) är det inte självklart att skatteförmåner skulle minska skatteundandragandets omfattning. Att en skatteundandragande sektor växer kan i sig tala för att det blir mer undandragande. En större intäkt för den enskilde utövaren kan också i sig utgöra en större möjlighet att undandra intäkter från beskattning.

När det förekommer skatteundandragande inom en sektor kan man förvänta sig att resursanvändningen inom sektorn blir för stor samhällsekonomiskt sett. Den effektiva beskattningen är lägre än i de flesta andra sektorer, och det föreligger en skattesnedvridning till förmån för den undandragande sektorn. Detta kan försvaga argument för att ge skattelättnader till en sådan sektor. Det gäller även om det är motiverat med skattelättnad av andra skäl än undandragande, till exempel en önskan att stimulera arbetsutbudet.

När argument som avser skatteundandragande tas med i samhällsekonomiska effektivitetsbedömningar baseras de på teoretiska och statistiska genomsnittsberäkningar, som inte ska tolkas som uttalanden om enskilda företag. Nyare forskning om skatteundandragande tyder på att skattereglerna hanteras effektivt inom stora ekonomiska sektorer i ett utvecklat land. Detta beror delvis på att inkasseringen eller inrapporteringen sker genom en tredje part (arbetsgivare, banker, pensionsfonder osv.) och att mycket av den moderna produktionen är organiserad i stora företag och komplexa organisationer där det skulle bli problem för företagets egen verksamhet och kontroll om man skulle syssla med skatteundandra-

gande och särskilt undandragande för de anställda. Däremot är undandragande ett mycket större problem i små familjeverksamheter, där dessa kontrollmekanismer inte finns. Mycket av undandragandet sker i de fall där redovisningen bara sker i form av egenrapportering. Detta bekräftar av en stor undersökning som gjorts i Danmark¹⁵ och i den norska undersökning som genomförts av Eide m.fl. (2010). (Stimulans till den sistnämnda kategorin av företag skulle alltså att kunna leda till ett mer omfattande undandragande. Detta är också relevant för bedömningarna av korsverkan som vi har diskuterat.) Förmodligen finns krogbranschen representerad i denna kategori.¹⁶ Förekomsten av skatteundandragande kan därför vara ett argument för att inte ge denna näringsgren fördelar. Motsvarande argument gäller förmodligen för frisörverksamhet.

Det är väl känt att bygg- och anläggningsbranschen är en sektor med mycket svart arbete. I en norsk undersökning av T. Ognedal m.fl. (2002) var slutsatsen att 48 procent av de anställda i sektorn hade arbetat svart under 2001, och det var den absolut högsta andelen i någon bransch. Sektorn ”andra tjänster” låg också högt med 21 procent.

Copenhagen Economics (bilaga V) har utvecklat en numerisk generell jämviktsmodell för Danmark. Den inbegriper både formella och informella sektorer där de sistnämnda omfattar både svart arbete och egenaktiviteter. Modellen används för att beräkna effekter av reducerad momsats på lokala tjänster (”other consumer services” – städning, fönstertvätt, trädgårdsarbete, reparation och underhåll kring fastigheter samt frisör- och restaurangtjänster) och på reparationer av hus. Här undersöks en minskning av momsatsen från 25 till 15 procent och från 25 till 5 procent (och också en möjlighet till subvention). Detta innebär en ändring av de offentliga finanserna, och reformen har från denna synpunkt inte gjorts intäktsneutral. När det gäller lokala tjänster är huvudresultatet att det sker en övergång av arbetstimmar från informell till formell sektor på 2,7 respektive 5,2 procent vid respektive skattesänkningar. För reparationer av hus blir övergångsprocenten 0,7 respektive 1,2. Övergångarna är inte uppdelade i övergång från egenarbete respektive svart arbete. Reformen av lokala tjänster ger ökade intäkter och välfärd. Detta motiveras särskilt med en över-

¹⁵ Se Kleven m.fl. (2009 och 2010).

¹⁶ *Copenhagen Economics* antyder att ”tax fraud in certain industries of the restaurant industry can be substantial” (skattebedrägeriet inom vissa branscher kan vara omfattande) (s. 54).

gång från inte särskilt produktivt egenarbete till väsentligt mer produktivt arbete som bjuds ut på marknaden. För reparationer av hus skapar reformen både en intäkts- och en välfärdsförlust. Detta beror på att egenarbetes omfattning är långt mindre när det gäller reparationer av hus, eftersom denna aktivitet ofta kräver särskilda kvalifikationer. Det ser ut som om resultaten är starkt beroende av en förändrad mängd egenaktiviteter och deras låga produktivitet, och att övergången från svart arbete därmed är mindre omfattande.

Mängden svart arbete beror både på viljan att arbeta svart och viljan att köpa svarta tjänster. Det ger skäl att tro att det på marknadens båda sidor finns en andel individer som är villiga att delta i svart verksamhet och att ju större vinsten är i form av insparad skatt, desto fler vill delta. Eftersom den största besparingen vid svart arbete ligger i att undandra inkomstskatt skulle momsreduktionen få en ganska begränsad effekt. Låt oss ta ett enkelt exempel. Vi tänker oss att en arbetstagare kräver 100 (i disponibel intäkt) för att utföra en tjänst. Om tjänsten köps svart måste köparen därmed betala 100. Om inkomstskattesatsen är 50 och momsatsen 25 betyder detta att den som köper tjänsten vitt måste betala 250. (Staten tar 50 i moms, och arbetstagare får 200 och betalar 100 i inkomstskatt.) Vinsten vid ett svart köp är 150. (Analysen kan göras mer invecklad med fler villkor, men huvudpoängen förblir densamma.) Om momsatsen reduceras till en så låg sats som 5 procent måste köparen betala 210. Vinsten vid ett svart köp minskar därmed till 110. Detta kan få någon med förhållandevis stor olust mot att göra svarta inköp att avstå från detta, men förändringen i det ekonomiska incitamentet att ändra beteende måste ses som begränsad. Om köparen är berättigad till HUS-avdrag på 50 procent skulle han eller hon tvingas att betala 125 netto, och därmed har vinsten sjunkit till 25, vilket är en drastisk minskning som måste förväntas ge en stor nedgång i antalet svarta köp. Sådana förhållanden bör vara av avgörande betydelse när man ska bedöma om HUS-avdraget ska ersättas av reducerade mervärdesskattesatser.

Undandragande av inkomstskatt skulle bland annat göra inkomstskatten mindre effektiv av fördelningsskäl. Det kan tala för ett mer utbrett bruk av indirekta skatter för att indirekt beskatta en större del av de intäkter som undgår beskattning¹⁷ och talar förmodligen för en viss progressivitet i den indirekta beskattningen genom

¹⁷ Detta diskuteras i en artikel av Boadway m.fl. (1994).

högre skatt på skatteobjekt där konsumtionen stiger starkt i takt med intäkten, om man betraktar det isolerat. Men ett sådant intresse måste självklart avvägas mot andra intressen.

6 Gränshandel och internationell mobilitet

Det är välkänt att det till viss del pågår en omfattande gränshandel mellan länder som stimuleras av prisskillnader på konsumtionsvaror, och att detta kan vara ett argument vid fastställande av avgifter. Prisskillnader kan dels bero på olika pris före skatt och är dels ett resultat av avgiftsskillnader. Prisskillnader före skatt bestäms av kostnadsskillnader, valutakurser och konkurrensförhållanden både på en nationell och internationell nivå, till exempel i form av att bolag bedriver internationell prisdiskriminering. I områden i Sverige som gränsar till Norge pågår det en omfattande handel som bygger på att norrmännen gränshandlar i Sverige på ett sådant sätt att det återspeglas i de stora köpcentrum som har byggts mycket nära gränsen. Gränshandeln spänner över ett relativt brett varuspektrum där köp av njutningsmedel och livsmedel har fått mycket uppmärksamhet, men även tjänster som till exempel bilservice och mindre reparationer är bekanta inslag i gränshandeln. Genom en enkel sökning på Internet kan norrmän få upp en lista över 359 bilverkstäder i Sverige som ligger på en för norrmän lämplig plats. Det verkar emellertid vara aningen oklart i vilken utsträckning norrmän betalar moms vid bilreparationer i Sverige. Det finns också webbplatser som informerar om att norrmän genom *loven om foredling av egen vare i utlandet* (lagen om förädling av egen vara i utlandet) kan befrias från moms på reparationer/service av egen bil i Sverige. Samtidigt har ett stort antal norrmän fritidshus i Sverige och efterfrågar därför varor och tjänster i Sverige. Dessutom gör turismen generellt att utlänningar handlar i Sverige. Å andra sidan pågår det svensk gränshandel i Danmark och kanske i Tyskland samt svensk turisthandel i andra länder.

Låt oss först rikta uppmärksamheten på utlänningars inköp i Sverige. Denna handel öppnar för att Sverige kan skaffa sig intäkter genom att beskatta utlänningar när dessa betalar priser som inkluderar svensk moms och eventuella övriga avgifter vid inköp i Sverige. Sett enbart utifrån detta syfte skulle det av nationellt egenintresse vara önskvärt att fastställa en avgiftsnivå som maximerar intäkten för Sverige. Anta först att priser före skatt angetts. En avgifts-

höjning skulle då få tre effekter på den intäkt som Sverige kan åstadkomma på bekostnad av utlänningar. För det första skulle intäkten öka för den existerande handeln. För det andra skulle varje köpare antagligen köpa mindre när avgiften införs. För det tredje skulle färre personer ägna sig åt gränshandel i Sverige, och kanske skulle också ett något färre antal välja att vistas och semestra i Sverige. Detta talar för att det måste fastställas en optimal avgiftsnivå för de aktuella varorna och tjänsterna med tanke på gränshandel och liknande. En mycket låg avgift kan skapa en omfattande handel, men samtidigt en låg intäkt. Med en hög avgift skulle också handeln och intäkten försvinna. Man skulle kunna anta att i de fall som prisskillnaden jämfört med utlandet, och därmed gränshandeln, redan är omfattande ger en måttlig procentuell minskning av priset en relativt liten ökning av handeln och därmed en intäktsförlust för Sverige. Om avgiften i viss mån leder till att svenska säljare tar ut ett lägre pris, skulle även detta att minska vinsten för Sverige på grund av avgift på gränshandelsvaror. En ytterligare tänkbar effekt är att fastställandet av en avgift i utlandet påverkas. I detta fall kan man förvänta sig att en högre avgift i Sverige kan leda till en något högre avgift i utlandet, till exempel Norge, och att detta skulle mildra gränshandelns nedgång.

Det finns inget skäl till att den avgift som man fastställer för gränshandel och annan gränsöverskridande mobilitet skulle motsvara den avgift som är optimal utifrån de övriga syften som vi har diskuterat ovan. Därför måste man förvänta sig att gränshandels-skäl måste avvägas mot andra skäl. När det samtidigt finns svenskar som handlar i utlandet skulle detta, om man betraktar det isolerat, vara ett argument för att begränsa den svenska avgiftsnivån i syfte att undvika den skattesnedvridning som erhålls när svenskar skattemotiveras till att handla eller välja semestervistelse i utlandet.

7 Monopolistisk konkurrens

Det finns skäl att tro att en del näringsgrenar som kan få reducerade momssatser kännetecknas av att det finns inslag av stordriftsfördelar och monopolistisk konkurrens. Det kan tänkas gälla restauranger, hotell, kultur- och underhållningsetablissemang. Varje enhet har vissa fasta kostnader oberoende av antalet kunder och erbjuder en produkt som ligger nära, men som inte är ett perfekt substitut för produkter från andra leverantörer. Varje leve-

rantör skulle därför ställas inför en efterfrågan som är beroende av det pris som leverantören fastställer och av antalet konkurrenter. Det skulle föreligga en monopolistisk prissättning där priset överstiger marginalkostnaden. Samtidigt skulle förekomsten av profit motivera till etablering i branschen så att prisnivån pressas ned och profiten elimineras.

Här kan det föreligga flera slags brister på marknaden. Eftersom priset ligger över marginalkostnaden skulle värdesättningen av en konsumtionsökning överstiga kostnaden, och det skulle skapas en samhällsekonomisk vinst genom ökad konsumtion i takt med att tillverkarna ökar sin produktion. Dessutom är det inte givet att marknaden skulle ge ett optimalt antal tillverkare och den önskade produktdifferentieringen. Betraktar man stordriftsfördelarna isolerat skulle det tala för att man bör begränsa antalet leverantörer för att bättre kunna utnyttja stordriftsfördelarna i varje enhet. Men eftersom det handlar om differentierade produkter (olika typer av konstnärliga produktioner eller olika typer av restauranger), skulle fler etableringar i branschen också ge en större produktdifferentiering med större valfrihet, vilket skulle gynna konsumenterna. En nyetablering skulle ge konsumenterna ett konsumentöverskott, men eftersom detta (i sin helhet) tillfaller den nya tillverkaren skulle det vara alltför svaga etableringsincitament. Å andra sidan kan nyetablering ge en reducerad produktion i existerande företag.

Om vi utgår från att det produceras mindre än det optimala i ett enskilt företag, eftersom priset överstiger marginalkostnaden, är detta ett argument för att ge en skattelättnad som syftar till att stimulera konsumtion och produktion. Om antalet företaget var givet skulle detta omedelbart ge en samhällsekonomisk vinst. Emellertid skulle en sådan skatteförmån skapa en profit som stimulerar till nyetablering med åtföljande fasta etableringskostnader. Man skulle försvaga utnyttjandet av stordriftsfördelar, men samtidigt ge konsumenterna ett mer varierat utbud. Med utgångspunkt i enskilda modeller för monopolistisk konkurrens kan det visa sig att det är fullt möjligt att uppnå en välfärdsvinst. Det kan till exempel baseras på en Dixit-Spence-modell med konstant priselasticitet i efterfrågan och en konstant, fast och marginell kostnad, som utgår från en jämvikt där varje företag får en produktionskala som är oberoende av skatten, men där subsidier (en skatteförmån) skulle skapa en samhällsekonomiskt gynnsam etablering i sektorn.

Monopolistisk konkurrens har inte varit ett centralt skäl i diskussionen om momsdifferentiering. Möjligen ligger det underför-

stått i en del av diskussionen om kulturmoms, där skälet till ett varierat utbud ofta framhävs, men oftare utifrån ett ”meritgood”-perspektiv än skälet till produktdifferentiering under monopolistisk konkurrens. Bedömningarna ovan är mycket generella. Det är svårt att säga hur empiriskt viktig dessa förhållanden är utan att ha tillgång till en mer specifik branschkunskap. Ett försiktigt närmande skulle vara att säga att en förekomst av monopolistisk konkurrens kan stärka eventuella mer traditionella effektivitetsargument för momsdifferentiering.

8 Andra förhållanden

Det finns andra argument utöver beaktande av arbetsutbud, konsumtionssammansättning och sysselsättning som kan vara relevanta för en bedömning av differentiering. En obestridd nackdel vid differentiering är att det är mer komplicerat att administrera ett system med differentierade satser. Man måste till exempel lägga ned arbete på att avgränsa de olika kategorier som har olika skattesatser, och det skulle kunna uppstå oenighet om klassificeringen. Informationsmaterialet blir mer omfattande, och handläggarna får fler regler att sätta sig in i. Det skulle uppstå extra kostnader både för skatteadministrationen och för skattebetalarna. Även möjligheterna till undandragande kan bli större och kontrollen försvåras om kategorier med hög skattesats kan kamoufleras som kategorier med lägre sats.

Administrativt och kontrollmässigt skulle det vara enklare att ha en enhetlig i stället för en differentierad varuskatt. När man bortser från administrativa komplikationer bör det därför ge en signifikant vinst att differentiera skatten för att detta ska vara önskvärt när alla aspekter vägs samman. Även om en enhetlig beskattning kräver den minsta mängden administration och kontroll är det inte självklart att det skulle uppstå en större administrativ kostnad med ytterligare differentiering när man redan har en viss differentiering. Om gränsen mellan vara x och vara y är svår att dra uppstår det administrativa problem om man bara har reducerat avgiften på vara x. Att reducera avgiften på vara y kan betraktas som en ytterligare differentiering, men kan likväl begränsa de administrativa problemen eftersom olika behandling av vara x och vara y upphör. Detta är relevant för restaurangmomsen, eftersom man redan har reduce-

rat momsatsen på livsmedel och hotelltjänster.¹⁸ I SOU (2005) diskuteras avgränsningsproblem mellan restaurangtjänster, hotelltjänster och livsmedel. Om olikheten mellan livsmedel och serveringstjänster säger man att ”skillnaden i beskattning har i många fall ansetts svårtillämpad” (s. 186). Beskattning med samma sats anses klart fördelaktigt (s. 189). Även den olika behandlingen av hotell- och restaurangtjänster skapar problem och bör avskaffas: ”... den reducerade skattesatsen på rumsuthyrning i hotellrörelse och upplåtelse på campingplats bör slopas” (s. 173). Alternativt skulle det medföra fördelar ”om hotelltjänsten och restaurangtjänsten skulle beskattas med samma reducerade skattesats.”

Det framgår både av SOU (2005) och *Copenhagen Economics*, som gör många hänvisningar till Sverige när det gäller administrativa problem och kostnader vid rättsliga tvister, att det redan finns en väsentlig kännedom om avgränsningsproblemen och de administrativa problemen i Sverige.¹⁹ Jag ska därför inte bemöda mig om att göra ytterligare inlägg till denna punkt, även om mycket talar för att skälet är avgörande vid bedömning av momsdifferentiering.

Skattebetalarna anpassar sig inte bara passivt till skattesystemet, utan de försöker att påverka utformningen till sin egen fördel genom olika former av lobbyverksamhet eller påverkande aktiviteter. Sådana aktiviteter är i sig samhällsekonomiskt improduktiva, eftersom de innebär att resurser används för att uppnå skattefördelar i stället för produktion som ökar tillgången på varor och tjänster i samhället. Även om detta är en laglig demokratisk aktivitet kan det därför ligga i samhällets gemensamma intresse att begränsa omfattningen. Ett sätt att göra detta kan vara att upprätthålla en enhetlig beskattning som princip. Öppnar man för en differentiering ger man också olika grupper mer kraftfulla incitament för att använda resurser till att försöka överbevisa politikerna om att även de bör få reducerade skattesatser. Detta argument kan emellertid vara mindre relevant för Sverige, eftersom ramarna för differentiering är fastställda på EU-nivå. Man skulle trots det kunna anta att ju mer man öppnar för ett utnyttjande av möjligheterna till differentiering, desto mer inbjuder man till genom-

¹⁸ Jfr *Copenhagen Economics* (s. 78): ”Why heated ciabatta is food and not catering” (Varför uppvärmd ciabatta är mat och inte catering).

¹⁹ *Copenhagen Economics*, s. 6: ”Swedish estimates indicate that such cases (i.e. legal conflicts) have very significant costs for society” (Svenska uppskattningar indikerar att sådana fall [dvs. rättsliga konflikter] medför väsentliga kostnader för samhället). Se också s. 31.

förändret av påverkande aktiviteter som syftar till att inverka på differentieringen inom de givna ramarna.

Diskussionen i avsnitt 2 förutsatte att intäkten är en tillfredsställande indikator på ekonomisk levnadsstandard. Det kan finnas flera skäl till att detta villkor är tämligen ofullständigt uppfyllt. Beskattningsbar intäkt kan vara missvisande på grund av skatteundandragande (jfr avsnitt 5) eller om det finns källor till ekonomisk välfärd som inte fångas upp som beskattningsbar intäkt. Därför kan man argumentera för att konsumtionssammansättningen kan vara en bättre indikator på levnadsstandard än vad intäkten är. Med förbehållet att någon kan ha mycket avvikande preferenser som förklarar ett atypiskt konsumtionsmönster skulle man kunna hävda att de som har råd med lyxkonsumtion avslöjar en hög levnadsstandard. Från denna utgångspunkt kan man argumentera för att det i viss mån bör tas fördelningshänsyn i den indirekta beskattningen. Fördelningen av bördan genom indirekta skatter bestäms av olika konsumenters konsumtionsandelar av de olika varor och tjänster som beskattas. Ju högre man beskattar objekt som de resursrika har en stor andel av, desto mer omfördelade verkar den indirekta beskattningen. Det kan vara svårt att säga hur långt man ska föra detta argument. Det framgår inte av det ovannämnda att alla varor och tjänster ska tas med vid bruk av indirekta skatter i fördelnings syfte – det skulle inte vara administrativt önskvärt. Det skulle inte heller vara önskvärt att koncentrera avgifter (eventuellt subsidier) till några få viktiga varor med klar fördelningsprofil. I normalfallet skulle detta vara avgifter på objekt med en särskilt hög utgiftselasticitet och en inte obetydlig budgetandel.

9 Slutsatser

Vi har diskuterat förhållanden som talar för respektive mot en reducerad mervärdesskattesats på en tjänst. Innan vi sammanfattar ska vi först bortse från strukturella arbetslöshetsproblem. Vi har funnit att följande förhållanden då talar för en reducerad momsats på en tjänst:

- i. Efterfrågan ökar (kraftigt) i takt med arbetsutbudet. Detta är det överordnade förhållandet.

Dessutom är följande förhållanden gynnsamma:

- ii. Den kompenserade priselasticiteten är begränsad (positivt räknat).
- iii. Prisreduktion på tjänsten reducerar (stimulerar inte i särskilt hög grad) efterfrågan på andra objekt med reducerad momsats eller HUS-avdrag.
- iv. Produktionen är intensiv vid användning av mindre kvalificerad arbetskraft.
- v. Momsreduktion skulle stärka den registrerade delen av branschen på bekostnad av svart verksamhet.
- vi. Momsreduktion skulle inte leda till expansion inom en näringsgren med omfattande skatteundandragande.
- vii. Momsreduktion ger en gränshandelsvinst.
- viii. Momsreduktionen ger större produktdifferentiering vid monopolistisk konkurrens.
- ix. Momsreduktionen reducerar eller ökar inte de administrativa kostnaderna i någon större omfattning.
- x. Avgiften i sig är inte viktig i fördelningssyfte.

De förhållanden som gör det fördelaktigt att reducera en momsats i sysselsättningssyfte är svårare att sammanfatta, eftersom effekterna ofta är mer sammansatta. Den mest generella utsagan är antagligen att det är fördelaktigt med en intensiv produktion vid användning av arbetskraft med särskilda sysselsättningsproblem. Vi ser att detta i ganska hög grad sammanfaller med punkt *iv* ovan. Dessutom är det fördelaktigt med en omfattande efterfrågeelasticitet (positivt räknat). Detta är en effekt som skulle kunna stå i strid mot det som anges i punkt *ii* ovan (baserat på optimal beskattning). Det tyder på att det kan vara svårt att uppnå goda effekter på båda områdena (optimal beskattning och sysselsättning). En gynnsam sysselsättningseffekt motverkas dessutom alltid en aning av den snedvridning man erhåller vid användandet av knappa resurser. En viktigare aspekt vid bedömningen av momsreduktion i sysselsättningssyfte är att mycket talar för att andra och mer direkta verktyg skulle vara mer effektiva. Åtgärderna bör riktas mot den arbetskraft som det gäller och inte knytas till bestämda

ekonomiska sektorer. Momsreduktion skulle eventuellt vara det näst bästa verktyget om de mer effektiva åtgärderna inte är tillåtna.

För de tjänster som jag har exemplifierat finner vi följande.

Restaurangtjänster

- a. Utifrån uppgifter från vissa andra länder kan det finnas skäl att förvänta sig ett visst efterfrågesammanhang med arbetsutbudet, även om detta inte direkt finns dokumenterat när det gäller Sverige.
- b. Den direkta snedvridningseffekten är inte särskilt stor.
- c. Korsverkningarna på efterfrågan gynnar effektiviteten.
- d. Produktionen är måttligt intensiv vid användning av mindre kvalificerad arbetskraft.
- e. Restaurangnäringen kännetecknas av egenskaper som gör att man kan förvänta sig att det är en bransch med en del skatteundandragande som antagligen inte konkurrerar med en helt svart verksamhet i någon större omfattning. (Det kan möjligen finnas enstaka exempel inom cateringverksamhet.)
- f. Momsreduktion skulle troligen ge en viss produktdifferentiering på vissa lokala marknader.
- g. Administrativa och juridiska argument tycks klart tala för en lägre moms.
- h. Merparten av övriga omständigheter kan knappast vara av väsentlig betydelse.

Det kan förväntas att sysselsättningseffekten kommer att bli positiv på grundval av tendensen till ett intensivt bruk av mindre kvalificerad arbetskraft. Men intensiteten och priselasticiteten talar för att man inte ska förvänta sig stora effekter.

Det föreligger alltså vissa moderata optimala beskattnings- och sysselsättningsargument för lägre moms på restaurangtjänster med tanke på skattestrukturen i övrigt. En tänkbar nackdel är att skatteundandragande kan vara ett moment både som självständigt argument och på grund av snedvridningar, något som diskuterats i avsnitt 5. Jag känner inte till det svenska material som eventuellt

finns tillgängligt och är därmed inte i stånd att göra några närmare bedömningar av detta.

Med tanke på att de ekonomiska argumenten knappast kan påstås vara starka, särskilt inte om man tar hänsyn till osäkerheten på grundval av den begränsade empiri som är tillgänglig, bör det fästas stor vikt vid de administrativa skäl som verkar tala för en sats i linje med satsen för livsmedel och hotell, något som diskuterats i avsnitt 8. Med andra ord, med hänsyn till att det finns administrativa och juridiska argument för en lägre moms sats på restaurangtjänster tycks detta inte stå i strid med en önskan om samhällsekonomisk effektivitet.

Frisörtjänster

Enligt utredningen av Copenhagen Economics är detta exempel på en tjänstelevererande näringsgren med en mycket liten icke yrkesutbildad arbetskraft. Sett ur detta perspektiv är en momsreduktion i detta fall föga lämplig för att skapa sysselsättning. I övrigt finns det minimalt med uppgifter på denna detaljnivå. Det är trots allt en så pass liten sektor att det är svårt att se att en momsreduktion skulle skapa några bestämda effektivitetsvinster, särskilt inte om det skulle medföra administrativa komplikationer. Näringsgrenen kännetecknas av egenskaper som gör att man kan förvänta sig en del skatteundandragande.

Baserat på det bedömningsunderlag som finns ser det när allt vägs samman inte ut att finnas några klara argument för en momsreduktion på frisörtjänster.

Övriga tjänster (lokala tjänster)

Dessa tjänster avviker från de ovannämnda genom att de i hög grad påverkas av HUS-avdragen.

Dessa tjänster har diskuterats tidigare, bland annat utifrån undersökningar om utnyttjande av tiden och modellanalyserna från Copenhagen Economics utan att HUS-avdragen har beaktats. Låt oss här utgå från samma perspektiv, även om en momsreduktion i detta fall skulle innebära att HUS-avdragen avskaffas.

Tjänstekategorin är relativt heterogen. På en rad punkter finns det likväl inte några uppgifter på detaljnivå, och man måste nöja sig med knapphändiga uppgifter.

- a. Utifrån några begränsade uppgifter och plausibla antaganden verkar marknadskonsumtionen vara positivt relaterad till arbetsutbudet.
- b. Priselasticiteten är inte obetydlig på aggregerad nivå (positivt räknat). För en måttlig momsreduktion skulle effektivitetsförlusten likväl inte bli särskilt allvarlig.
- c. Det finns inte några särskilt lämpliga uppgifter om korsverkningar. (Skönsmässigt betraktat är de troligen mindre viktiga än när det gäller restaurangtjänster.)
- d. Produktionens intensitet varierar mycket när det gäller mindre kvalificerad arbetskraft. Den är särskilt hög inom städbranschen och hög inom mindre reparationsverksamhet ("small services of repairing").
- e. Potentialen när det gäller en övergång från egenaktivitet är stor för hushållsnära tjänster samt för renovering och reparationer av bostäder.

Copenhagen Economics menar att en reducerad momssats på lokala tjänster (förutom reparationer av hus) ger en övergång av totala arbetstimmar från formell till informell verksamhet på ett par procent, medan man väntar sig en begränsad effekt när det gäller reparation av bostäder, eftersom egeninsatser är mindre betydelsefulla här och det ställs större krav på kvalifikationer. Här kan man tycka att det saknas överensstämmelse med det intryck man får av undersökningar om utnyttjande av tid.

Sammanfattningsvis drar vi följande slutsats för andra (lokala) tjänster: I avsaknad av HUS-avdrag kommer det att föreligga vissa optimalbeskattningsargument för momslettningar som troligen omfattar stora delar av det tjänstespektrum som vi betraktar.

Det kommer också att föreligga vissa sysselsättningsargument för momslettningar. Modellsimuleringar som utförts av Copenhagen Economics talar för att sysselsättningen i sektorn klart stärks av en reducerad mervärdesskatt. Detta skulle i viss utsträckning lösa strukturproblem på arbetsmarknaden. Detta skulle särskilt gälla inom ramen för hushållsnära tjänster och kanske i viss mån inom ramen för mindre reparationsverksamhet, men här är potentialen

för en övergång från egenaktivitet mycket mindre. Delar av tjänstesektorn omfattas av hantverkare och vårdpersonal, som är kvalificerad arbetskraft, vilka inte står inför strukturproblem.

Området omfattar sektorer där skatteundandragandet är utbrett, och en momsreduktion kan inte heller väntas motivera till någon särskilt kraftfull övergång från svart till vit verksamhet.

Eftersom det tas för givet att inga kategorier kommer att omfattas av både av HUS-avdrag och av reducerad momssats, skulle det vara nödvändigt att genomföra en momssänkning för lokala tjänster inom nischer som inte omfattas av det aktuella HUS-avdraget, eller så måste HUS-avdraget ersättas av momsreduktioner. Att välja mindre branscher medför normalt begränsade effekter, samtidigt som ett sådant system medför administrativa kostnader. Min bedömning är att för ett stort antal av de aktuella tjänsterna är HUS-avdraget ett mer effektivt system, särskilt med tanke på att svart arbete ska begränsas, något som diskuteras i avsnittet om skatteundandragande.

Bilaga 1

Det finns begränsad tillgång till empiri om sambandet mellan arbetstid och konsumtion av varor. Även om det inte finns direkt empiri kan man tänka sig att använda indirekta metoder. En möjlighet är att använda sig av formel (36) i Christiansen (1984). (För närmare detaljer hänvisas till artikeln.)

$$\frac{\partial x_i}{\partial h} = \frac{\partial x_i / \partial m}{\partial h / \partial m} - m \frac{\partial x_i}{\partial y} . \quad (1)$$

x_i är efterfrågan på det objekt som vi studerar

h är arbetstid

y är disponibel inkomst till inköp av marknadsobjekt

m är marginallön

(1) anger alltså hur efterfrågan på det aktuella objektet varierar med arbetsutbudet.

Vi antar att objektet är normalt, så att det sista ledet blir negativt.

Nu låter vi objektet motsvaras av restauranttjänster.

Om $\partial x_i / \partial m > 0$ är restaurangtjänster komplement till arbete i Hicks-kriteriet. Detta är ett nödvändigt villkor för att förbrukningen ska öka i takt med arbetstiden (vänstra sidan i (1)). $m(\partial x_i / \partial m) / x_i$ är den kompenserade korselasticiteten mellan objektet och priset på fritid. För restauranger uppskattas denna till 0,01. Det är alltså ett svagt komplement till Hicks-kriteriet, och det nödvändiga villkoret uppfylls.

Vi kan multiplicera den högra sidan i (1) med x_i / h utan att ändra tecken. Då får vi följande uttryck:

$$\frac{x_i}{h} \left(\frac{m(\partial x_i / \partial m) / x_i}{m(\partial h / \partial m) / h} - \frac{\partial x_i / \partial y}{x_i} \frac{ymh}{y} \right) \quad (2)$$

Här är $m(\partial h / \partial m) / h$ den kompenserade arbetsutbudselasticiteten. Denna anges inte direkt hos Assarsson, som har estimerat fritidselasticiteten, där fritid definieras som exklusive arbetstid och tid till hemproduktion.

$\frac{y \partial x_i / \partial y}{x_i}$ är objektets utgiftselasticitet (restaurangtjänster).

Assarsson estimerar den till 0,96. Om konsumenten bara har arbetsintäkt och vi låter w beteckna lönesats får vi

$$\frac{mh}{y} = \frac{(1-T')wh}{(1-\bar{T})wh} = \frac{(1-T')}{(1-\bar{T})} \quad (3)$$

som är ett uttryck för skatteprogressiviteten. (Om även en exogen intäkt ingår i y modifieras uttrycket en aning.)

Assarssons uppskattning av $m(\partial x_i / \partial m) / x_i$ är 0,01. För plausibla värden av de olika storheterna i (3) är det föga troligt att man kan få ett positivt uttryck i (1) och (2). Detta beror i första hand på den mycket låga Hicks-komplementariteten till restaurangtjänster i enlighet med Assarssons estimering. Om till exempel arbetsutbudselasticiteten fastställs till 0,1, som verkar lågt, och marginalskatten fastställs till 0,6 och genomsnittsskatten till 0,4 ger det parentesuttrycket $0,1 - 0,96 \times \frac{2}{3} = -0,5$.

Bilaga 2

Låt oss för enkelhets skull uttrycka den kompenserade efterfrågefunktionen för ett objekt x som

$$x = Ap^\varepsilon$$

där p är priset, A är en parameter och ε är den kompenserade egenpriselasticiteten. Om ε estimeras och x är känt kan man räkna ut A genom kalibrering. Vi betraktar i det här fallet elasticiteten som konstant. Vi kan då beräkna ett uttryck för effektivitetsförlust ("dödviktsförlust") i form av Harberger-"trianglar". Låt oss normalisera priset före subsidier till 1, så att

$$p = 1 - s,$$

och värdet av förbrukningen initialt (då $s = 0$) blir $x = A$.

Effektivitetsförlusten vid en liten ökning av subsidien s blir då

$$s \frac{dx}{dp} \frac{dp}{ds} ds.$$

$\frac{dx}{dp} \frac{dp}{ds} ds$ är den ändring av efterfrågan som följer av en liten ändring av ds i subsidien. Genom att multiplicera med subsidien (den negativa skattekillen), som är skillnaden mellan kostnad och värdesättning (konsumentens betalningsvilja), finner vi en marginal effektivitetsförlust.

Effektivitetsförlusten genom att bestämma subsidien till s^* blir då

$$\int_0^{s^*} s \frac{dx}{dp} \frac{dp}{ds} ds = \int_0^{s^*} -s \frac{dx}{dp} ds = \int_0^{s^*} -As \frac{1}{\varepsilon} (1-s)^{\varepsilon-1} ds$$

där vi har använt oss av ().

$$\int_0^{s^*} s \frac{dx}{dp} \frac{dp}{ds} ds = As^* (1-s^*)^\varepsilon + A \frac{1}{1+\varepsilon} (1-s^*)^{\varepsilon+1} - A \frac{1}{1+\varepsilon}$$

I de fall som $\varepsilon = -1$ uttrycks effektivitetsförlusten som

$$As^*(1-s^*)^{-1} + A\ln(1-s^*)$$

När initialpriset normaliseras till 1 blir värdet av förbrukningen utan subsidiering $px = A$. Vi kan därmed räkna ut effektivitetsförlusten mätt i förhållande till värdet av initialförbrukningen genom att dividera uttrycken ovan med A . Några räkneexempel kan illustrera effektivitetsförlusten mätt på detta sätt:

Anta att $s = 0,1$ och $\varepsilon = -1$. Då blir den relativa effektivitetsförlusten 0,01.

Anta att $s = 0,15$ och $\varepsilon = -1,5$. Då blir den relativa effektivitetsförlusten 0,07.

Vid bruk av rimliga parametervärden blir effektivitetsförlusten måttlig.

Referenser

- Assarsson, B., 2004. Consumer Demand and Labor Supply in Sweden. Uppsala University 2004-03-11.
- Assarsson, B., 1997. Efterfrågan på tjänster i Sverige. Beräkning av efterfråge-elasticiteter och sysselsättningseffekter. Bilaga 2, SOU 1997:17.
- Assarsson, B., 2004. Consumer Demand and Labor Supply in Sweden. Bilaga 6 till Mervärdesskattesatsutredningen SOU 2005:57.
- Atkinson, A. B., Stiglitz J. E., 1980. *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill, London.
- Atkinson, A. B., Stiglitz, J. E. 1976. The design of tax structure: direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics* 6, 55–75.
- Bergstrom, T., Blomquist, S., 1996. The political economy of subsidised day care, *European Journal of Political Economy* 12, 443–458.

- Boadway, R., Marchand, M., Pestieau, P., 1994. Toward a theory of the direct-indirect tax mix? *Journal of Public Economics* 55, 71–88.
- Blomquist, S., Christiansen, V. og Micheletto, L., 2010. Public provision of private goods and non-distortionary marginal tax rates, *American Economic Journal: Economic Policy* 2 (May).
- Browning, M., Meghir, C., 1991, The effects of male and female labour supply on commodity demands. *Econometrica* 59, 925–951.
- Christiansen, V., 1984. Which commodity taxes should supplement the income tax? *Journal of Public Economics* 24, 195–220.
- Copenhagen Economics (2007) Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final report. EU-kommissionen, 6503 DG TAXUD.
- Corlett, W. J. and Hague, D. C. (1953). Complementarity and the Excess Burden of Taxation, *Review of Economic Studies* 21, 21–30.
- Crawford, I., Keen, M. and Smith, S. (2009). “Value Added Tax and Excises” in Institute for Fiscal Studies (ed) Dimensions of Tax Design. Background papers for the Mirrlees Review of the UK *Tax System*, Oxford University Press, Oxford. (<http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>)
- Edwards, J., Keen M. and Tuomala, M., 1994, Income tax, commodity taxes and public good provision: A brief guide. *Finanzarchiv* 51, 472–487.
- Eide, E. et al., 2010. Revelation of Tax Evasion by Random Audits Report on Main Project, Part 2 Rapport 1/2010 fra Frischsenteret, Oslo.
- Flood, L., Klevmarken, A., 1990. Effekter på den private konsumtionen av de indirekta skatternas höjning. I Agell m.fl.: *Ekonomiska perspektiv på skattereformen*. Stockholm: Ekonomiska rådet.
- Hultkrantz, L., Nordström, J., 1995. Efterfrågan på enkla tjänster. *Ekonomisk Debatt*, 23(7).
- Kaplow, L., 2008, *The Theory of Taxation and Public Economics*, Princeton University Press, Princeton.
- Kleven, H. J., Kreiner, Saez, E., 2009. Why can modern governments tax so much. An agency model of firms as fiscal intermediaries. NBER Working Paper 15218.

- Kleven, H. J., Knudsen, M., Kreiner, C.T. Pedersen S., Saez, E., 2010. Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Randomized Tax Audit Experiment in Denmark NBER Working Paper 15769.
- Naito, H., 1999. Re-examination of uniform commodity taxes under a non-linear income tax system and its implication for production efficiency. *Journal of Public Economics* 71, 165–188.
- Ognedal, T. et al., 2002. Svart arbeid fra 1980 til 2001, Rapport fra Frischsenteret 3/2002.
- Pigott J., Whalley, J., 2001. VAT base broadening, self supply, and the informal sector. *The American Economic Review* 91, 1084–1094.
- Pirttilä, J., Suoniemi, I., 2010. Public provision, commodity demands and hours of work: an empirical analysis, CESifo Working Paper no. 3000.
- Salanié, B., 2003. *The Economics of Taxation*, The MIT Press, Cambridge MA.
- SCB, Tidsanvendingsundersökningen 2000/01
http://www.scb.se/Pages/Product_12223.aspx
- SOU, 2005. Mervärdesskattesatsutredningen, SOU 2005:57.
- SSB, 2002. Tidsbruksundersøkelsen 2000 fra Statistisk sentralbyrå i Norge:
<http://www.ssb.no/vis/emner/00/02/20/tidsbruk/art>
- Sørensen, P. B., 2007. The theory of optimal taxation: what is the policy relevance? *International Tax and Public Finance* 14, 383–406.

Beräkningar av varaktig sysselsättningseffekt

I denna bilaga presenteras dels beräkningen av effekten av ökat arbetsutbud, dels beräkningen av effekten på minskad strukturell arbetslöshet. Den totala sysselsättningseffekten av en mervärdes-skattesatssänkning på restaurang- och cateringtjänster med 13 procentenheter utgörs av summan av dessa två effekter, och uppgår till knappt 6 000 helårsarbetskrafter.

Beräkning av effekten av ökat arbetsutbud

I detta avsnitt presenteras de beräkningar och antaganden som ligger till grund för sysselsättningseffekten på knappt 2 500 helårsarbetskrafter till följd av ökat arbetsutbud, som presenteras i kapitel 6.

Beräkningsmetod 1

I denna beräkning används ett resultat från Copenhagen Economics rapport (2007). För en presentation av rapporten se avsnitt 6.2.2. Det resultat som används är att 2,4 procentenheter av de arbetade timmarna flyttas över från hemarbete till marknadsarbete vid en sänkning av mervärdesskatten på gruppen hushållsnära tjänster med 10 procentenheter.

En överflyttning av 2,4 procentenheter av de arbetade timmarna i hemarbete till marknadsarbete i Sverige innebär en ökning av antalet arbetade timmar på marknaden i den svenska ekonomin med cirka 3 procent $[(792\,650/769\,744)-1=2,98]$, se tabell 1 nedan. En sådan förflyttning av arbetade timmar leder till en motsvarande ökning i arbetsutbud. Fördelningen av antalet arbetade timmar

mellan marknadsarbete, hemarbete och svartarbete är hämtade från Copenhagen Economics rapport (2007), se tabell 2 i kapitel 6.

Tabell 1 Förändringen i det totala antalet arbetade timmar i ekonomin i Sverige vid en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster med 10 procentenheter

	Innan en sänkning av mervärdesskatten		Efter en sänkning av mervärdesskatten	
	Fördelning, procent	Antal arbetade timmar, miljoner	Fördelning, procent	Antal arbetade timmar, miljoner
Marknadsarbete	80,6	769 744	83,0	792 650
Hemarbete	17,1	163 305	14,7	139 430
Svartarbete	2,3	21 965	2,3	21 965
Totalt arbetade timmar	100	955 000	100	955 000

Källa: Copenhagen Economics samt egna bearbetningar.

Copenhagen Economics (2007) studerar effekten på antalet arbetade timmar i marknadsarbete vid sänkt mervärdesskatt på hela gruppen hushållsnära tjänster som inte endast innehåller restaurang- och cateringtjänster utan även bl.a. städning, tvättning och reparationer. Eftersom gruppen hushållsnära tjänster innefattar fler tjänster än restaurang- och cateringtjänster krävs att siffran på 3 procent anpassas till att gälla enbart sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster med 13 procentenheter i Sverige. I tabell 2 nedan redovisas vilka parametrar som har använts vid anpassningen av sysselsättningseffekten för att erhålla resultatet att sysselsättningen förväntas öka med 2 500 helårsarbetskrafter till följd av ökat marknadsarbete.

För att beräkna hur stor effekt som kan förväntas vid en sänkt mervärdesskatt med 13 procentenheter istället för 10 procentenheter antas effekterna vara linjära, dvs. effekterna antas vara lika stora vid varje sänkt procentenhet. Ökningen i antalet marknadsarbetade timmar i den svenska ekonomin vid sänkt mervärdesskatt på gruppen hushållsnära tjänster med 1 procentenhet beräknas därmed öka med 0,3 procent [$3,0/10=0,3$], se första raden i tabell 2 nedan.

Vid anpassningen skalas effekten på antalet marknadsarbetade timmar ner med 30 procent då det framgår av Copenhagen Economics rapport (2007) att restaurang- och cateringtjänster utgör 30 procent av gruppen hushållsnära tjänster, se andra raden i tabell

2. Därefter krävs att restaurang- och cateringtjänster ställs i relation till övriga tjänster i gruppen hushållsnära tjänster vad gäller deras möjligheter att förändra fördelningen i antalet arbetade timmar mellan hemarbete och marknadsarbete. Utredningens bedömning är att mindre tid i hemmet frigörs av minskad matlagning i hemmet jämfört med minskat hemarbete för genomsnittet av gruppen hushållsnära tjänster. I tabell 2 redovisas en parameter på 0,2 för potentialen för frigjord tid vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster relativt gruppen hushållsnära tjänster. Denna parameter innebär att ökningen i antalet marknadsarbetade timmar, på 0,3 procent till följd av en procents sänkning i mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster, skalas ner till en femtedel.

Utredningen bedömer vidare att den tid som frigörs av minskad matlagning i hemmet i mindre utsträckning används till marknadsarbete än den tid som frigörs för genomsnittet av gruppen hushållsnära tjänster. I tabell 2 redovisas en parameter på 0,25 för hur stor andel av den frigjorda tiden som används till marknadsarbete vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster relativt gruppen hushållsnära tjänster. Denna parameter innebär att den andel av tiden som frigörs vid minskad matlagning i hemmet, som används till marknadsarbete, utgör en fjärdedel av andelen av tiden som kan förväntas användas till marknadsarbete vid sänkt mervärdesskatt på gruppen hushållsnära tjänster. Sammantaget leder dessa bedömningar till att vid en sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster i Sverige med 13 procentenheter ökar antalet marknadsarbetade timmar i ekonomin med 0,06 procent [$13 \cdot 0,3 \cdot 0,3 \cdot 0,2 \cdot 0,25 = 0,059$], se sista raden i tabell 2.

Utifrån detta resultat beräknas sedan sysselsättningseffekten i helårsarbetskrafter. För denna beräkning krävs information kring totalt antal marknadsarbetade timmar samt antalet arbetade timmar per år för en heltidsanställning i Sverige. Antalet arbetade timmar i Sverige 2012 förväntas uppgå till 7 697 miljoner och en heltidsanställning motsvarar 1 800 timmar per år, exklusive semester och helgdagar. Sysselsättningsökningen i helårsarbetskrafter kan utifrån denna information beräknas uppgå till knappt 2 500 [$((0,06 \cdot (7\,697 \cdot 1000000)) / 1\,800) = 2\,485$].

Tabell 2 Parametrar vid, samt resultat av, beräkningen av ökningen i antalet marknadsarbetade timmar i Sverige vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster med 13 procentenheter

Ökningen i marknadsarbetade timmar vid sänkt moms på gruppen hushållsnära tjänster med 1 procentenhet	0,30%
Andelen restaurang- och cateringtjänster av gruppen hushållsnära tjänster	30%
Potentialen för frigjord tid vid sänkt moms på restaurang- och cateringtjänster relativt gruppen hushållsnära tjänster	0,2
Hur stor andel av den frigjorda tiden används till marknadsarbete relativt gruppen hushållsnära tjänster	0,25
Ökning i antalet marknadsarbetade timmar vid sänkt moms på restaurang- och cateringtjänster med 13 procentenheter	0,06%

Beräkningsmetod 2

Denna beräkning baseras på antagandet att cirka 1 procent av den tid som läggs på matlagning och inhandling av livsmedel istället används till att köpa restaurang- och cateringtjänster. Varje år lägger en person cirka 368 timmar [$22\ 083/60=368$] på att laga mat i hemmet och handla mat, se tabell 3.

Tabell 3 Tidsåtgång vid matlagning i hemmet och inhandling av mat för kvinnor respektive män samt för en genomsnittlig individ, i antal minuter

	Kvinnor	Män	Genomsnitt
Laga mat	46	25	35,5
Handla mat	25	25	25
Totalt	71	50	60,5
Totalt per år			22 083

Källa: SCB, tidsanvändningsstudie, 2000

År 2012 förväntas antalet personer i åldern 20–64 år uppgå till omkring 4,45 miljoner. Vid antagandet, att 1 procent av den tid som läggs på matlagning och inhandling av mat istället används till att köpa restaurang- och cateringtjänster, skulle befolkningen i åldern 20–64 år köpa mer restaurang- och cateringtjänster motsvarande ytterligare cirka 4 timmar per år och person [$368*0,01=3,7$]. En rimlig bedömning kan vara att hushållen i genomsnitt till följd av den reducerade mervärdesskatten ökar sin konsumtion av restau-

rang- och cateringtjänster med cirka 4 timmar per år, dvs. exempelvis två restaurangbesök.

När hemarbetet minskar frigörs tid som kan utnyttjas för fritid eller marknadsarbete. Köparna av den prisnedsatta tjänsten antas, liksom i beräkningsmetod 1 ovan, till 25 procent utnyttja den frigjorda tiden till ökat marknadsarbete och resten till fritid.

Effekten på arbetsutbudet beräknas i denna metod uppgå till en sysselsättningseffekt motsvarande 2 274 helårsarbetskrafter [$((368 \cdot 0,01 \cdot 4,45) / 1\,800) \cdot 0,25 \cdot 1000000 = 2\,274$]. Siffran på 1 800 i beräkningen motsvarar antalet timmar för en heltidsanställning (exklusive semestrar och helgdagar), dvs. samma siffra som används i beräkningsmetod 1 ovan.

Resultat utifrån beräkningsmetod 1 och 2

Beräkningsmetod 1 resulterar i en ökad sysselsättning motsvarande 2 418 helårsarbetskrafter medan beräkningsmetod 2 resulterar i en ökad sysselsättning motsvarande 2 274 helårsarbetskrafter. Slutsatsen blir därmed att sysselsättningseffekten till följd av ett ökat arbetsutbud kan förväntas uppgå till knappt 2 500 helårsarbetskrafter.

Beräkning av effekten på minskad strukturell arbetslöshet

I detta avsnitt presentera den beräkning och de antaganden som ligger till grund för sysselsättningsökningen på knappt 4 000 personer till följd av en ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster, som redovisas i kapitel 6. Översätts denna sysselsättningsökning i helårsarbetskrafter resulterar den i knappt 3 500.

Beräkningen baseras på en partiell analys, dvs. hänsyn har inte tagits till effekter i den övriga ekonomin.

Vid beräkningen av denna effekt använder utredningen en priselasticitet på restaurang- och cateringtjänster på -0,8 (dvs. om priset sänkt med 1 procent ökar efterfrågan med 0,8 procent), se avsnitt 6.4.2. Fullt prisgenomslag antas, vilket innebär en prissänkning med 10,4 procentenheter [$(125-112)/125=10,4$], se avsnitt 6.1.4.

För att beräkna effekten på sysselsättningen krävs att omsättningen per jobb i restaurang- och cateringbranschen beräknas samt att den ökade omsättningen i branschen till följd av den ökade

efterfrågan beräknas. För att beräkna den ökade omsättningen i restaurang- och cateringbranschen krävs information kring storleken på den omsättning inom branschen som påverkas av en mervärdesskattesänkning. Storleken på denna omsättning beräknas uppgå till omkring 42,0 miljarder kronor 2012. Denna omsättning kommer delvis från basen för privat konsumtion av restaurang- och cateringtjänster i nationalräkenskaperna. Den privata konsumtionen i nationalräkenskaperna innehåller dock även konsumtion av livsmedel (take-away) och alkohol. Nationalräkenskapernas bas har därför rensats för denna konsumtion som inte påverkas av mervärdesskattesänkningen. Basen har sedan kompletterats med företagets konsumtion som inte kan hänföras till representationsavdraget. Omsättningen i restaurang- och cateringbranschen kan därmed, med hänsyn till elasticiteten på -0,8, beräknas öka med omkring 3,5 miljarder kronor [$0,104 \cdot 0,8 \cdot 42 = 3,49$].

För att beräkna omsättningen per jobb i restaurang- och cateringbranschen krävs information om antalet anställda inom branschen som påverkas av den ökade efterfrågan till följd av den sänkta mervärdesskatten. Totalt antal anställda inom restaurang- och cateringbranschen 2012 uppskattas uppgå till knappt 95 000. Alla dessa anställda förväntas dock inte påverkas av den ökade efterfrågan till följd av sänkt mervärdesskatt eftersom delar av försäljningen sker i form av alkoholförsäljning och livsmedelsförsäljning (take-away) samt eftersom en viss del även säljs till företag. Av den försäljning som sker till företag påverkas dock försäljningen som inte täcks av representationsavdraget vid sänkt mervärdesskatt. Antalet anställda inom restaurang- och cateringbranschen som påverkas vid en sänkt mervärdesskatt skalas därför ner, liksom basen för omsättningen inom branschen, till cirka 45 500.

Omsättningen per jobb kan då beräknas uppgå till knappt 0,951 miljoner kronor [$42\,000\,000\,000 / 45\,500 = 923\,000$].

Slutligen kan sysselsättningseffekten till följd av en ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster, beräknas uppgå till 3 781 [$(3,49/0,923) \cdot 1000 = 3\,781$]. I kapitel 6 har denna avrundats till 4 000. Denna sysselsättningsökning är dock uttryckt via genomsnittlig arbetstid inom restaurangbranschen, som uppgår till 1 617 timmar per år, och uttrycks därmed inte i helårsarbetskrafter. En justering av sysselsättningen till helårsarbetskrafter, motsvarande 1 800 timmar per år, beräknas uppgå till 3 397 [$3\,781 \cdot (1617/1800) = 3\,397$]. I kapitel 6 har denna siffra avrundats

till 3 500. Denna sysselsättningssiffra används sedan vid beräkning av förslaget självfinansieringsgrad i avsnitt 6.6.

I denna beräkning antas att medellönen för de personer som nyanställs i restaurang- och cateringbranschen motsvarar rådande medellön i branschen.

Sammantagna beräknade sysselsättningseffekter

Utifrån de beräkningar som presenteras ovan blir den sammantagna sysselsättningseffekten i restaurang- och cateringbranschen knappt 6 000 helårsarbetskrafter [$3\,397 + 2\,500 = 5897$].

Statens offentliga utredningar 2011

Kronologisk förteckning

1. Svart på vitt – om jämställdhet i akademien. U.
2. Välfärdsstaten i arbete. Inkomsttrygghet och omfördelning med incitament till arbete. Fi.
3. Sanktionsavgifter på trygghetsområdet. S.
4. Genomförande av EU:s regelverk om inre vattenvägar i svensk rätt. N.
5. Bemanningsdirektivets genomförande i Sverige. A.
6. Missbruket, Kunskapen, Vården. Missbruksutredningens forskningsbilaga. S.
7. Transporter av frihetsberövade. Ju.
8. Den framtida gymnasiesärskolan – en likvärdig utbildning för ungdomar med utvecklingsstörning. U.
9. Barnen som samhället svek. Åtgärder med anledning av övergrepp och allvarliga försummelser i samhällsvården. S.
10. Antidopning Sverige. En ny väg för arbetet mot dopning. Ku.
11. Långtidsutredningen 2011. Huvudbetänkande. Fi.
12. Medfinansiering av transportinfrastruktur – utvärdering av förhandlingsarbetet jämte överväganden om brukaravgifter och lånevillkor. N.
13. Uppföljning av signalspaningslagen. Fö.
14. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2011 – geologin, barriärerna, alternativen. M.
15. Rehabiliteringsrådets slutbetänkande. S.
16. Allmän skyldighet att hjälpa nödställda? Ju.
17. Förvar. Ju.
18. Strålsäkerhet – gällande rätt i ny form. M.
19. Tid för snabb flexibel inläring. U.
20. Dataskydd vid europeiskt polisiärt och straffrättsligt samarbete. Dataskyddsrambeslutet, Europolanställdas befattning med hemliga uppgifter. Ju.
21. Utrikesförvaltning i världsklass. UD.
22. Spirit of Innovation. UD.
23. Revision av livsmedelskedjans kontrollmyndigheter. L.
24. Sänkt restaurang- och cateringmoms. Fi.

Statens offentliga utredningar 2011

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Transporter av frihetsberövade. [7]
Allmän skyldighet att hjälpa nödställda? [16]
Förvar. [17]
Dataskydd vid europeiskt polisiärt och straff-
rättsligt samarbete.
Dataskyddsrambeslutet, Europolanställdas
befattning med hemliga uppgifter. [20]

Utrikesdepartementet

Utrikesförvaltning i världsklass. [21]
Spirit of Innovation. [22]

Försvarsdepartementet

Uppföljning av signalspaningslagen. [13]

Socialdepartementet

Sanktionsavgifter på trygghetsområdet. [3]
Missbruket, Kunskapen, Vården.
Missbruksutredningens forskningsbilaga.
[6]
Barnen som samhället svek.
Åtgärder med anledning av övergrepp och
allvarliga försummelser i samhällsvården.
[9]
Rehabiliteringsrådets slutbetänkande. [15]

Finansdepartementet

Välfärdsstaten i arbete.
Inkomsttrygghet och omfördelning med
incitament till arbete. [2]
Långtidsutredningen 2011. Huvudbetänkande.
[11]
Sänkt restaurang- och cateringmoms. [24]

Utbildningsdepartementet

Svart på vitt – om jämställdhet i akademien. [1]
Den framtida gymnasiesärskolan
– en likvärdig utbildning för ungdomar
med utvecklingsstörning. [8]
Tid för snabb flexibel inläring. [19]

Landsbygdsdepartementet

Revision av livsmedelskedjans kontroll-
myndigheter. [23]

Miljödepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2011
– geologin, barriärerna, alternativen. [14]
Strålsäkerhet – gällande rätt i ny form. [18]

Näringsdepartementet

Genomförande av EU:s regelverk om inre
vattenvägar i svensk rätt. [4]
Medfinansiering av transportinfrastruktur
– utvärdering av förhandlingsarbetet
jämfört med överväganden om brukaravgifter
och lånevillkor. [12]

Kulturdepartementet

Antidopning Sverige.
En ny väg för arbetet mot dopning. [10]

Arbetsmarknadsdepartementet

Bemanningsdirektivets genomförande i
Sverige. [5]