

Bakgrund till och  
avgränsningsproblem  
med nuvarande reducerade  
mervärdesskattesatser

Bilaga 2

# Innehåll

## **Kartläggning av reducerade skattesatser**

### **1 Hotell och camping (12 %)**

- 1.1 Bakgrund till regeln
- 1.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 1.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

### **2 Transport i skidliftar (12 %)**

- 2.1 Bakgrund till regeln
- 2.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 2.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

### **3 Konstverk (undantag från beskattning och beskattning med reducerad skattesats, 12 %)**

- 3.1 Bakgrund till reglerna
- 3.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 3.3 Kartläggning av de avgränsnings- och tillämpningsproblem regeln fört med sig

**4 Livsmedel och serveringstjänster (12 %)**

- 4.1 Bakgrund till regeln
- 4.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 4.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

**5 Böcker, dagstidningar, tidskrifter m.m. (6 %)**

- 5.1 Bakgrund till reglerna
- 5.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 5.3 Kartläggning av de avgränsnings- och tillämpningsproblem regeln fört med sig

**6 Tillträde till konserter cirkus- biograf-, teater-, opera- eller balettförelställningar eller andra jämförbara förelställningar (6 %)**

- 6.1 Bakgrund till reglerna
- 6.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 6.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

**7 Bibliotek, museum och arkiv**

- 7.1 Bakgrund till reglerna
- 7.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 7.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

**8 Tillträde till och förevisning av djurparker (6 %)**

- 8.1 Bakgrund till regeln
- 8.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 8.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

**9 Överlåtelser och upplåtelser av upphovsrättigheter samt utövande konstnärers framförande av upphovsrättsligt skyddade verk**

- 9.1 Bakgrund till reglerna
- 9.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 9.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

**10 Idrott (undantag från beskattning och beskattning med reducerad skattesats, 6 %)**

- 10.1 Bakgrund till regeln
- 10.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 10.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

**11 Personbefordran (6 %)**

- 11.1 Bakgrund till regeln
- 11.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt
- 11.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

# Kartläggning av reducerade skattesatser

Som angetts redan i kapitel 1 skall utredningen kartlägga och försöka lösa de gränsdragningsproblem som uppstått beroende på nuvarande differentierade mervärdesskattestruktur. I denna bilaga redovisas de nedsättningar som tillämpas för närvarande i ML. De olika områdena tas upp i den ordning de är reglerade i 7 kap. 1 § ML.

Under varje område redogörs först för skälen bakom lagstiftningen. Avsikten med redogörelsen är att man samlat skall kunna se vilka överväganden som legat bakom de olika nedsättningarna. Denna redogörelse kommer också att användas för att på annan plats i betänkandet jämföra åberopade skäl och effekterna av lagstiftningen.

Därefter redogörs för olika uttalanden i samband med att nedsättningen infördes. Denna redogörelse avser att ge en bild av vilka problem som lagstiftaren förutsåg skulle kunna uppkomma.

Slutligen redovisas en kartläggning av de avgränsnings- och tillämpningsproblem som regeln fört med sig. I det sammanhanget redovisas domstolsavgöranden, uttalanden av Skatteverket, synpunkter som framförts av handläggare inom Skatteverket, synpunkter som på olika sätt framförts från berörda branscher samt olika dokument från riksdagen. Redovisningen skall både ge en bild av om det finns problem inom olika områden och i vissa fall vad branschen har för synpunkter. Genom att motioner och frågor till finansministern redovisas ger det också en bild av vilka olika politiska önskemål som framförts från olika håll.

En sammanfattning av detta avsnitt tillsammans med utredningens bedömning av vilka slutsatser man kan dra av skattesatsfrågan redovisas i kapitel 5.

Rättsfall och meddelanden som redovisas i denna bilaga har i den mån utredningen fått kunskap om dem beaktats fram till den 1 januari 2005. I mindre omfattning redovisas också uppgifter för tid därefter.

# 1 Hotell och camping (12 %)

## Gällande lagtext

*3 kap. 2 § ML (undantag från beskattning för uthyrning av fastigheter m.m.)*

Från skatteplikt undantas omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomrätter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten.

*3 kap. 3 § ML (beskattning av viss fastighetsuthyrning)*

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

...

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

...

*7 kap. 1 § andra stycket 1 (reducerad skattests för rumsuthyrning och camping)*

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

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

## Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som inträffat efter skattereformen. En omständighet som i detta fall gör det svårt att helt bortse från tidigare lagstiftning är att hotelltjänster även före skattereformen beskattades med reducerad skattesats.

De olika lösningar på gränsdragningsproblem som finns i form av uttalanden eller rättsfall är ofta från tiden före skattereformen. Eftersom dessa uttalanden m.m. ofta lever kvar genom t.ex. tillämpning av rättsfall och skrivningar i Skatteverkets handledning kommer redogörelsen ofta omfatta även tid före skattereformen.

Enligt 3 kap. 2 § ML undantas omsättning av fastigheter samt olika former av överlåtelser och upplåtelser av rättigheter till fastigheter från beskattning. När det gäller rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet framgår dock uttryckligen av 3 kap. 3 § första stycket 4 ML att en sådan omsättning ändå skall beskattas. Bestämmelsen är således nödvändig för att inte uthyrning av hotellrum m.m. skall omfattas av det generella undantaget från beskattning för fastigheter.

Tillämplig skattesats för dessa omsättningar är enligt 7 kap. 1 § andra stycket 1 ML 12 procent av beskattningsunderlaget.

Stödet för Sverige att undanta omsättning som har samband med fastigheter och samtidigt beskatta rumsuthyrning och camping finns i artikel 13 B. b i sjätte direktivet. Den reducerade skattesatsen på rumsuthyrning i hotellrörelse och upplåtelse av campingplatser grundas på artikel 12.3 a jämfört med punkten 11 i bilaga H i det sjätte direktivet.

## 1.1 Bakgrund till regeln

I betänkandet angående indirekta skatter och socialförsäkringsavgifter (Fi 1967:10) ville man inte närmare gå in på frågan om att även ge mervärdeskatten karaktär av en generell hyresskatt. Någon allmän skatteplikt föreslogs därför inte för uthyrning av rum, bostäder eller andra lokaler. På en punkt föreslog dock utredningen beskattning av rumsuthyrning, nämligen när den sker i hotell- eller pensionatsrörelse.

Utredningen menade att hotelltjänsterna representerade ett inte oväsentligt skatteunderlag som borde beskattas i ett mervärdeskattesystem. Utredningen ansåg att man skulle vinna praktiska fördelar för kombinerade hotell- och serveringsrörelser om sådan verksamhet beskattades på ett enhetligt sätt.

Genom regeringens proposition 1968:100 infördes därefter beskattning för hotelltjänster. Till skillnad mot utredningen föreslog dock regeringen att skatt enbart skulle beräknas på 60 procent (dvs.



reducerad skattesats) av den skattepliktiga omsättningen av rumsuthyrning och därmed sammanhängande tjänster i hotell- och pensionatsrörelse (prop. 1968:100, s. 86).

I nära anslutning till lagens ikraftträdande utfärdade Riksskatteverket meddelanden och anvisningar som vägledning för tillämpningen.<sup>1</sup>

I prop. 1989/90:50 (Om inkomstskatten för år 1990 m.m.) lämnades förslag till ett första steg i genomförandet av 1990/91 års skattereform (prop. 1989/90:50, bet. 1989/90:SkU10, rskr. 96, SFS 1989:1027). För att finansiera sänkningen av inkomstskatten skulle de särskilda reduceringsreglerna för serverings- och hotelltjänster slopas från och med den 1 januari 1990. Rumsuthyrning i hotellrörelse och upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet blev således skattepliktiga med normalskattesatsen. Skatteutskottet uttalade i det sammanhanget (bet. 1989/90:SkU10, s. 79) att eftersom avsikten var att mervärdeskatten skulle omformas så att den blev generell och enhetlig kunde inte bärande skäl anföras för att låta de nuvarande reduceringsreglerna för hotell- och restaurangtjänster bestå. Utskottet uttalade att man var medvetet om att vissa utsatta turistorter skulle kunna få svårigheter att hävda sig i konkurrensen och utgick från att regeringen skulle följa utvecklingen i detta hänseende och om förhållandena så påkallade skulle vidta de åtgärder av regionalpolitisk art som kunde erfordras.

Den 1 januari 1991 infördes skatteplikt även för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet (SFS 1990:576, prop. 1989/90:111, 1989/90:SkU31, rskr. 1989/90:357).

Den 1 januari 1992 (prop. 1991/92:50, bet. 1991/92:SkU5, rskr. 1991/92:50) sänktes skattesatsen för hotell- och restaurangtjänster, liksom för upplåtelse av campingplats. Riksdagen hade i juni 1991 hemställt hos regeringen om förslag till en ändring av mervärdeskattelagen så att mervärdeskatten på livsmedel och serveringstjänster från och med den 1 januari 1992 skulle utgå med 18 procent och med 25 procent på övriga varor och tjänster (1990/91:FiU30, rskr. 386). Bakgrunden till detta tillkännagivande redogörs noggrannare för i avsnittet om livsmedelsmoms.

I samband med att regeringen lämnade förslag om de ändringar riksdagen begärt aktualiserade departementschefen att han ville

---

<sup>1</sup> Se t.ex. Riksskattenämndens meddelande 1969:61.7 (Angående servering och rumsuthyrning), Riksskattenämndens meddelanden 1969:133.17 (Angående skattskyldighet för uthyrning av privatrum, stugor mm) och Riksskatteverkets anvisningar om skatteplikt för uthyrning av stugor i stugbyar eller semesterbyar eller på campingplatser (RSV IM 1977:5).

bredda basen för området för lägre moms (prop. 1991/92:50 sid. 13). Avsikten med denna momssänkning var att stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft. Departementschefen menade att när tidigare reduceringsregler slopades och skatteplikt infördes för personbefordran hade väsentligt ökade kostnader uppstått för att turista i Sverige. Departementschefen uppgav som stöd för att införa reducerad skattesats att det var vanligt i Europa med differentierade skattesatser på hotell- och restaurangtjänster. Han angav vidare att det inom EG hade uppnåtts enighet om att lägre skattesats skulle få tillämpas för bl.a. livsmedel, hotellvistelse, upplåtelse av campingplatser samt persontransporter. I propositionen föreslogs därför att den reducerade skattesatsen även skulle omfatta hotell- och campingtjänster.

Som ett led i stabilisera den svenska ekonomin höjdes den reducerade skattesatsen från 18 till 21 procent den 1 januari 1993 (prop. 1992/93:50 bil. 5, 1992/93:FiU1, 1992/93:SkU18, rskr. 1992/93:158, SFS 1992:1477). Genom denna åtgärd höjdes således skattesatsen för bl.a. hotell- och campingtjänster.

Den skattesats som tillämpas i dag för hotell- och campingtjänster (12 procent) infördes den 1 juli 1993. I finansutskottets betänkande 1992/93:FiU30 (rskr. 1992/93:447, SFS 1993:772) anfördes följande som skäl för förslaget (s. 128–131):

Den 1 januari 1992 sänktes skatten för vissa tillhandahållanden inom bl.a. turistnäringen. Den generella skattesatsen är nu således 25 % medan skattesatsen för bl.a. hotelltjänster och upplåtelse av campingplats m.m., personbefordran och transport i skidlift är 21 %. Utskottet finner det angeläget att ytterligare förbättra den svenska turistnäringens konkurrenskraft. I synnerhet de nu angivna tjänsterna är av sådan betydelse för kostnaderna vid turism i Sverige att starka skäl talar för att skatten bör sänkas ytterligare. Utskottet anser således att skatten på dessa områden bör sänkas till 12 % den 1 juli 1993. Däremot bör skattesatsen även fortsättningsvis vara 21 % för omsättning och import av livsmedel samt för restaurangtjänster.

...

Det är utskottets uppfattning att en omläggning av mervärdesskatten med här angiven inriktning verksamt skulle bidra till att stimulera turismen i Sverige. Dels innebär det en ytterligare stimulans, utöver vad den förändrade kronkursen medfört för utlänningars turistande i Sverige, dels bidrar det till att svenskarna i större utsträckning turista i Sverige. Studier har visat att ökad turism ger stora regionalpolitiska effekter. Det är få branscher som har en sådan regional spridning som turistnäringen. Det är dessutom i hög grad en näring för småföretagen. Därmed kan sysselsättningseffekten bli betydande och få en stor regional spridning.

Sammanfattningsvis var skälet bakom sänkningarna av skattesatsen 1992 och 1993 att åtgärden skulle stimulera turismen i Sverige (stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft). Åtgärden syftade också till att ge regionalpolitiska effekter och man uttalade 1993 att sysselsättningseffekten kunde bli betydande.

## 1.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt

Uttalandena i förarbetena är relativt kortfattade. En förklaring kan vara att en reduceringsbestämmelse för hotelltjänster även tillämpades fram till den 1 januari 1990. I samband med att den tidigare regeln infördes gav Riksskatteverket ut meddelanden och anvisningar för rättstillämpningen. Det kan således antas att lagstiftaren utgick från att tidigare praxis till stor del kunde användas.

I prop. 1991/92:50 uttalas att skatteplikten i sig regleras i ML genom att hotell- och campingtjänster uttryckligen inte omfattas av reglerna om undantag från beskattning inom fastighetsområdet. Skatteplikten i detta avseende omfattade utöver sådana tillhandahållande på vilka lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse var tillämpliga, även tillhandahållande av plats för uppställning av tält eller husvagnar samt upplåtelse av enklare stugor och liknande på campingområden. Med hotell- och pensionatsrörelse avsågs i hotellagen yrkesmässig verksamhet med ändamål att tillhandahålla tillfällig möblerad bostad.

Skatteplikt för upplåtelse av campingplats infördes genom prop. 1989/90:111. I propositionen uttalades att skatteplikten för dessa tjänster skulle omfatta upplåtelse av plats för tält eller husvagnar eller av sådana enklare stugor på campingområde som skatteplikten för rumsuthyrningen inte ansetts innefatta och att skatteplikten även skulle gälla för upplåtelse av näringsidkares egna uppställda tält eller husvagnar. För att inte åstadkomma konkurrenssnedvridningar och för att så långt som möjligt undvika gränsdragningsproblem skulle alla skattepliktiga upplåtelse av detta slag omfattas av skattesänkningen (prop. 1991/92:50 s. 13).

I *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88, s. 114), gjordes bedömningen att 3 kap. 3 § första stycket 4 ML överensstämde med artikel 13 i det sjätte direktivet.

### 1.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till återspeglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragningsproblem som kan knytas till regeln.

Som tidigare redogjorts för kommer beskrivningen även att omfatta tid före skattereformen eftersom en reduceringsregel för hotelltjänster även tillämpades innan denna tidpunkt.

#### Domstolsavgöranden

*RSV 1969:133.17*

Riksskattenämnden uttalade att uthyrning av stugor i stugbyar eller semesterbyar, på vilken uthyrning hotellförordningen var tillämplig var skattepliktig. Nämnden menade också att uthyrning av privatrum och privata stugor, dvs. stugor som var avsedda för och jämväl användes huvudsakligen för bostadsändamål eller motsvarande, som regel inte borde anses medföra skattskyldighet för innehavaren. Nämnden uttalade vidare att det förekom att hotellföretag vid behov av fler rum än hotellet innehöll träffade avtal om att för hotellverksamheten få disponera rum eller stugor i hotellets närhet. Den omständigheten att uthyrning skedde genom hotellets försorg borde enligt nämnden inte föranleda att uthyrningen skulle medföra skattskyldighet för innehavaren av stugan eller rummet. Där emot kunde den uthyrning som hotellet gör i förhållande till gästen medföra skattskyldighet för hotellet, nämligen om hotellet uppbär likviden för rummet eller stugan.

*RSV/FB Im 1986:1*

Frågan var i förhandsbeskedet om tillhandahållande av kost och logi vid ett hälsohem skulle medföra skattskyldighet. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg inte att den verksamhet som bedrevs på hemmet utgjorde sjukvård (undantag från beskattning). Den kost och logi som tillhandahölls de boende på hälsohemmet

skulle i stället anses som tillhandahållande av logi i pensionatsrörelse.

*RSV/FB Im 1986:5*

I ett förhandsbesked hos RSV:s nämnd för rättsärenden avsåg ett bolag att starta en affärsklubb. Olika företag erbjöds att mot en årsavgift utnyttja konferensgården och dess anläggningar. På anläggningen fanns förutom hotellrum bl.a. konferens- och sällskapsrum, restaurang, fritidsanläggningar (bastuanläggning, tennisbanor, korthålsbana för golf, biljard, boule samt en stor motorbåt som fick utnyttjas kostnadsfritt). Nämnden menade (ej överklagat) att de tjänster som bolaget avsåg att erbjuda företagen mot en årsavgift fick anses omfatta vad som normalt ingår i konferensverksamhet och att dessa tjänster därför skulle betraktas som en integrerad del av konferensgårdsverksamheten (hotelltjänst). Beskattningsvärdet för årsavgiften skulle i dess helhet utgöras av 60 procent av beskattningsunderlaget (motsvarar reducerad skattesats).

*RA 1988 not 642*

I målet var frågan om en uthyrning av stugor till asylsökande skulle anses utgöra skattepliktig hotelltjänst eller annan undantagen uthyrning av bostad. Enligt de då gällande rekommendationerna, RSN 1969:61 punkt 7 och RSV Im 1977:5, förelåg skatteplikt för rumsuthyrning enbart om lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse var tillämplig på uthyrningen. Denna lag var som redovisats enbart tillämplig när tillhandahållandet gällde "tillfällig" bostad. Frågan i målet var därför om uthyrning till asylsökande kunde anses som en sådan upplåtelse. I målet refererades förarbetena till hotellagen där föredraganden hade uttalat att "som tillfälliga bör enligt min mening inte anses t.ex. upplåtelse till studerande per termin. I tveksamma fall bör till hotell eller pensionatsrörelse inte hänföras upplåtelser, som är längre än de längsta normalt förekommande semestertiderna dvs. i stort sett längre upplåtelser än en månad". Bolaget uppgav att vistelsetiderna för asylsökande i regel övergick en månad. Nämnden menade att den uthyrning som förekom ansågs ske till de asylsökande och inte till invandrarverket och att med hänsyn till omständigheterna

skulle rumsuthyrningen vara skattepliktig. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskeden.

*RA 1991 not 82*

I detta mål som gällde samma bolag som i RA 1988 not 642 uppgav bolaget att vistelsetiden för de asylsökande i genomsnitt uppgick till sex månader. Man menade vidare att upplåtelsen måste bedömas utifrån att den skedde till Statens invandrarverk. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann i sitt beslut att upplåtelsen i enlighet med det tidigare avgörandet från Regeringsrätten skulle bedömas utifrån tillhandahållandet av tjänster till de asylsökande och inte till invandrarverket. Vidare menade nämnden att tillhandahållandet som görs måste bedömas utifrån ändamålet med verksamheten. Nämnden fann vid denna bedömning att bolagets ändamål var att tillhandahålla de asylsökande tillfälliga bostäder. Nämnden menade att den omständigheten att den faktiska vistelsetiden kunde bli längre inte medförde att verksamheten skulle bedömas annorlunda ur mervärdesskattesynpunkt. Uthyrningen var således skattepliktig.

*Skatterättsnämndens förhandsbesked den 15 juni 1998*

I ett förhandsbesked som inte överklagats har Skatterättsnämnden bedömt frågan om upplåtelse av möblerade lägenheter medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Bolaget hyrde ut cirka 90 lägenheter för tidsperioder som varierade mellan ett dygn och sex månader. Nämnden uttalade i sitt avgörande att avgörande för bedömningen av om en verksamhet skall hänföras till rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte är att lagen om hotell- och pensionatsrörelse är tillämplig på verksamheten utan innehållet i och syftet med verksamheten. Nämnden uttalade uttryckligen att detta synsätt överensstämmer med EG-domstolens förhandsavgörande i målet C-346/95, Elisabeth Blasi mot Finanzamt Munchen. EG-domstolen hade i det målet tolkat artikel 13 B. b i sjätte direktivet.

*Skatterättsnämndens förhandsbesked den 18 juni 1999*

I förhandsbesked var frågan vilken skattesats som skulle vara tillämplig för s.k. hotellcheckar. Det bolag som ställde frågan till nämnden köpte hotellcheckar av en organisation för att sedan med visst påslag sälja dem till företag och privatpersoner. Det var inte fråga om någon förmedling utan kunderna kunde själv välja mellan de hotell som var anslutna till systemet med hotellcheckar. När kunden visade upp checkarna vid hotellet fick kunden en viss rabatt. Ersättningen för hotellvistelsen betalades av kunden direkt. Skatterättsnämnden konstaterade att bolagets verksamhet inte utgjorde rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet utan avsåg tillhandahållande av tjänster i form av rättigheter. Beskattning skulle således ske med normalskattesatsen.

*Skatterättsnämndens förhandsbesked den 4 oktober 2000*

Frågan var om uthyrning av sommarstuga utgjorde en mervärdeskattepliktig omsättning och om avdragsrätt förelåg för ingående skatt som belöpte på anskaffnings- och driftskostnader m.m. för sommarstugan. Bolaget uppförde en fastighet som skulle uthyras antingen i form av långtidsuthyrning (ett år eller längre) eller i form av korttidsuthyrning (en till två veckor). Vid korttidsuthyrning kunde sänglinnen m.m. tillhandahållas mot en särskild avgift. Nämnden konstaterade först att om långtidsuthyrningen skedde direkt till andra stuguthyrningsföretag (hotell, pensionat, camping, m.fl.) och researrangörer var omsättningen skattepliktig under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medförde skattskyldighet till moms och att fastighetsägaren ansökt om så kallad frivillig skattskyldighet. När det gällde frågan om bolagets omsättning var skattepliktig vid korttidsuthyrning till privatpersoner eller företag ansåg nämnden att denna uthyrning skulle anses som rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet (3 kap. 3 § 4 ML). Nämnden hänvisade i sitt avgörande till EG-domstolens dom C-346/95 (Blasi) där det bl.a. anges att hotellbranschen bör ges en vid tolkning. Vidare menade nämnden att avgörande för bedömningen är innehållet och syftet med verksamheten. Nämnden åberopade därvid tidigare refererade fall RÅ 1988 not 642 och RÅ 1991 not 82 och menade att eftersom bolagets verksamhet var inriktad på att i en aktiv rörelse tillhandahålla en fritidsbostad för

tillfälligt bruk var verksamheten inte av den fastighetsförvaltande karaktär som avses i 3 kap. 2 § första stycket. Den omständigheten att verksamheten enbart omfattade en fritidsfastighet medförde ingen annan bedömning.

*Skatterättsnämnden förhandsbesked den 21 november 2001*

Nämnden ansåg att ett bolags stadigvarande lägenhetsuthyrning till ett hotellföretag utgjorde skattepliktig omsättning om hyrestagarens verksamhet medförde skattskyldighet till moms. Avsikten var att lägenheterna skulle utgöra ett komplement till hyresgästens (hotellföretagets) rumsuthyrning i hotellverksamhet.

*RÅ 2001 ref 69*

I målet kom Regeringsrätten fram till att om frukost ingår i priset för ett hotellrum skall inte frukosten anses utgöra ett underordnat led till hotelltjänsten. Eftersom frukosten således utgjorde en klart avskiljbar tjänstetransaktion skulle en uppdelning göras. För frukosten skulle skatt tas ut med normalskattesatsen och för uthyrningen av rummet skulle den reducerade skattesatsen tillämpas. Det kan noteras att Regeringsrättens avgörande stämmer överens med RSV:s rekommendationer (RSV S 1995:20). I sitt avgörande hänvisade domstolen till EG-domstolens dom C 349/96, Card Protection Plan Ltd.

*RÅ 2002 ref 67*

I målet fann Regeringsrätten att rätt till avdrag för ingående skatt förelåg i en verksamhet som avsåg korttidsupplåtelser av företagsbostäder. Bolaget som ställde frågan i målet hade för avsikt att bygga om vissa lägenheter för att användas för korttidsupplåtelse av s.k. företagsbostäder. Om bostäderna skulle ha ansetts utgöra stadigvarande bostad (byggnad eller del av byggnad som är inrättad för permanent boende) skulle bolaget inte haft någon rätt att göra avdrag för ingående skatt för olika kostnader som uppkom under ombyggnaden och driften (8 kap. 9 § första stycket 1 ML). Om däremot uthyrningen senare skulle komma att beskattas gäller inte förbudet mot avdrag. Regeringsrätten menade att den korttids-



upplåtelse som bolaget avsåg att bedriva utgjorde sådan skattepliktig omsättning av rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som regleras i 3 kap. 2 § och 3 § första stycket 4 ML.

### Uttalanden av Skatteverket

Riksskatteverket har till ledning för rättstillämpningen gett ut rekommendationer (se RSV Im 1993:5, RSV S 1995:20)<sup>2</sup>. Av dessa rekommendationer framgår bl.a. följande. Den lägre skattesatsen gäller för verksamheter som avses i lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse. Med rumsuthyrning i hotellrörelse avses inte endast uthyrning av rum för logi, utan även andra lokaler som t.ex. uppkningsrum, festvåning, konferensrum samt lokaler för roulett och andra spel.

Förutom själva hotelltjänsten anges att även vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i denna uthyrning bör omfattas. Som exempel anges tillhandahållande åt gästerna av parkeringsplats, telefon, telefax, betal-TV, bad och bastu samt tvätt. Däremot bör inte den lägre skattesatsen gälla för särskilt debiterade garderobsavgifter och inte heller på varor som säljs i hotellens kiosker.

I rekommendationerna anges vidare att tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter vilka ingår som ett naturligt led i upplåtelse av campingplats eller motsvarande verksamhet bör, även i de fall särskilda avgifter tas ut härför, omfattas av den för hotelltjänster gällande skattesatsen. För det fall gemensam ersättning tas ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost) anges att en uppdelning skall göras av ersättningen. Den del som belöper på förtäringen skall således beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster.

När det gäller köp som görs från s.k. minibarer bör dock försäljningen anses som varuförsäljning.

Till ledning för rättstillämpningen uttalar Skatteverket i Handledning för mervärdesskatt 2004 hur beskattningen skall ske i vissa andra situationer (s. 484–488). Uttalanden görs bl.a. i fråga om boende på s.k. bed & breakfast, ungarshotell, studentrum,

---

<sup>2</sup> Rekommendationerna är numera upphävda. Innehållet i RSV Im 1993:5 återfinns dock i huvudsak (oftast genom identiska texter) i momshandledningen. RSV S 1995:20 upphävdes vid utgången av mars 2005. Det torde kunna antas att även dess innehåll i huvudsak kommer föras in i momshandledningen.

gästforskarbostäder, företagsbostäder, vårdanstalter, internatskolor, feriekurser och ridläger.

*RSV:s skrivelse den 19 november 1998 (dnr 8567-98/901)*

I skrivelsen är frågan vilken skattesats som skall tillämpas på gästhamnsavgifter. RSV redogör i skrivelsen för gällande lagtext och uttalanden i förarbeten. RSV menar att det i lagstiftning och förarbeten saknas stöd för att anse att upplåtelse av gästhamn kan omfattas av tillämpningsområdet för upplåtelse av campingplatser eller motsvarande i campingverksamhet.

*RSV:s skrivelse den 6 april 1998 (dnr 1995--98/901)*

RSV har i skrivelsen uppgett att förutom själva upplåtelsen av campingplatsen bör campingtjänster även omfatta andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i upplåtelsen. I skrivelsen hänvisar RSV till den då gällande rekommendationen, RSV Im 1993:5. Om gästerna tillhandahålls parkeringsplats, telefon, telefax, betal-TV, bad och bastu samt tvätt i anslutning till upplåtelse av campingplats skall mervärdesskatt tas ut med 12 procent. I skrivelsen anges vidare att detta enbart gäller om tjänsterna tillhandahålls i samband med upplåtelsen och om det är samma företag som upplåter campingplatsen som upplåter den andra tjänsten. Om möjlighet att använda en fax eller telefon tillhandahålls en person som inte bor på campingplatsen skall moms tas ut med normalskattesatsen. Normalskattesatsen skall även tas ut om campinggästen utnyttjar en telefontjänst som tillhandahålls av ett fristående företag.

### **Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket**

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och på uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

Ett stort problem är hur en fördelning av beskattningsunderlaget ska ske mellan upplåtelse av hotellrum och andra tillhandahållanden som bakats in i det paketpris som kunden betalar. I paketpriset ingår vanligtvis frukost men för konferenshotell och hälsohem/spaanläggningar är det också vanligt att även övriga måltider ingår liksom tillgång till massage, simhall, motionsanläggning m.m.

En utgångspunkt vid en fördelning är att beakta kostnaderna för de olika tillhandahållanden som ingår. I många fall kan detta medföra komplicerade beräkningar eftersom så många olika komponenter kan komma att ingå i kostnadsunderlaget, inte minst om hotellet även tillhandahåller serveringstjänster till andra än hotellgäster. Dessutom ska kostnad för personal som arbetar med olika funktioner inom hotellet fördelas. Beräkningarna blir inte alltid helt tillförlitliga och föranleder också många och långa diskussioner mellan företag och Skatteverket över vilka kostnader som ska ingå. Många gånger blir det ändå fråga om en uppskattning eftersom någon exakt beräkning inte är möjlig.

Vid en fördelning av beskattningsunderlaget måste hänsyn tas till förhållandena i det enskilda fallet. Det innebär att beskattningsunderlaget för t.ex. en frukost kan variera mellan olika hotellanläggningar och olika orter, vilket upplevs som orättvist av företagen.

En fråga som också dyker upp är hur hotellen ska hantera ”enkla” förtäring som ingår i ett hotellpaket, t.ex. att det står framdukat kaffe och kaka i ett rum. Är detta underordnat hotelltjänsten eller ska uppdelning ske? Om nu kaffet och kakan är underordnade hotelltjänsten vad händer om det i stället är fråga om en tallrik soppa? Det blir allt vanligare att hotellen som en särskild service till sina gäster erbjuder denna form av ”enkla” förtäring och spännvidden är just från en enkel kopp kaffe och te till en enkla kvällsbuffé.

För att visa vilka olika tillhandahållanden som kan ingå i en hotellverksamhet kan följande exempel från verkligheten lämnas. Företaget ifråga bedriver en konferens- och spaanläggning och tillhandahåller en mängd olika paketarrangemang, såsom kurortsvecka, rekreationspaket, helpaket samt olika konferenspaket. I paketen kan ingå logi, bassängbad, behandlingar, sjukgymnastik, konferenslokal, särskilda konferensarrangemang samt måltider (frukost, helpension). Hotellet tillhandahåller även s.k. dagpaket utan logi som omfattar varierat antal behandlingar, bassängbad och lunch. Följande tillhandahållanden sker i verksamheten och tillhandahålls oftast som paketpris.

- Logi
- Måltider
- Fotvård; både medicinskt betingad (momsfri sjukvård) och skönhetsvård (25 %)
- Rehabilitering efter remiss från läkare där behandling sker under överinseende av en legitimerad sjukgymnast (momsfri sjukvård)
- Bad; innebärande tillträde till bassängområde och träningshall med möjlighet att ta del av ett aktivitetsutbud omfattande vattengymnastik, yoga, spinning, meditation m.m. (blandat tillhanda-

- hållande bestående av till viss del idrott 6 % och i övrigt 25 % moms)
- Babysim
  - Föreläsningar i olika ämnen
  - Massage och massageinstruktioner
  - Arrangemang av 5-kamp
  - Vinprovning
  - Gourmetmatlagning

Ovanstående innebär att ett och samma paket kan innehålla tillhandahållanden som ska beskattas med 6, 12 och 25 % moms och även i vissa fall momsfria tillhandahållanden. Det innebär ett betydande arbete för hotellet att fördela momsens på olika procentsatser framförallt p.g.a. att det finns så många olika paketsammansättningar. Det innebär också en osäkerhet eftersom Skatteverket vid eventuell utredning kan komma fram till att en fördelning borde ha skett utefter andra premisser än dem som bolaget i fråga tillämpat.

Lämpliga förenklingar inom området är att tillämpa en enhetlig skattesats vad gäller hotell- och serveringsverksamhet. Motiveringen är de stora problem som nuvarande bestämmelser ger upphov till, kanske främst för företagen, som måste försöka hitta ett praktiskt fungerande sätt att tillämpa bestämmelserna på.

*Synpunkter som framförts i samband med besvarandet av enkätundersökning (avseende tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser) i Växjöregionen*

- Rumsuthyrning - gränsen mellan lång- och korttidsuthyrning oklar liksom servicegradens betydelse.
- Rumsuthyrning/frukost/lunch/middag – många och långa diskussioner med företag som tillhandahåller måltider i samband med hotelltjänster angående hur stor del av det totala priset som ska hänföras till måltider. Det går inte alltid att utgå från det pris som hotellet tar ut av dem som endast är matgäster.
- Det gränsdragningsproblem som vi på de senaste åren haft störst problem med är det som förekommer inom hotellbranschen (inte minst på de s.k. spaanläggningarna) där fördelning ska göras mellan logi och mat (full pension) när gästen köper ett s.k. paket. Jag överdriver inte om jag säger att vi lagt ner flera veckors tid på denna fråga för två av våra spaanläggningar. Problemet blir inte mindre av att frågan ständigt återkommer (årligen) när hotellen vill ha en så liten del som möjligt på mat och nästan allt på login.
- Ett område som jag tycker är besvärligt vad gäller gränsdragning mellan olika skattesatser är det jag kallar "äventyrsturism". I sådant tillhandahållande kan t.ex. ingå övernattning i stugor/tält/vind-

skydd, ridturer, transporter med häst o vagn, matpaket, servering, olika naturupplevelser/äventyr, bergsbestigning m.m.

### Synpunkter från branschen

Framtidsgruppen bildades i december 1999 av Näringsdepartementet i nära samarbete med företrädare för rese- och turistindustrin. Gruppen innehöll representanter för Näringsdepartementet, den svenska rese- och turistindustrin och det nationella turistfrämjandet. Den 20 juni 2001 presenterade framtidsgruppen Framtidsprogrammet, Strategier för tillväxt i den svenska turistindustrin. Ett område som redogörs för är skatter och finansiering. Sammanfattningsvis anger gruppen att Rese- och turistnäringen ska ha likvärdiga villkor med företag i andra branscher eller konkurrerande länder, vad avser skatter och avgifter.

### Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar

Genom att hotell och camping under en längre tid tillämpat en reducerad skattesats finns det få uttryckliga exempel på yrkanden om lägre moms. Däremot finns det frågor och motioner som inriktar sig mer generellt på att det borde skapas bättre förutsättningar för turismen i Sverige.

Ett exempel på en fråga där hotellmomsen uttryckligen nämns är fråga 2002/03:929 om turismen i norra Sverige. I frågan redogörs för att det svenska skattetrycket är högt och det är svårt att konkurrera med företag som är belägna i våra grannländer. I frågan anges att momsen på logi i Finland enbart är 8 procent.

En annan fråga där hotellen omnämns är 2001/02:520. I frågan redogörs för att olika momssatser tillämpas i Sverige för liknande turismverksamhet. Hotell, camping och skidliftar beskattas med 12 procent. Att paddla kanot, bygga timmerflotte eller camping i samband med naturnära aktiviteter beskattas med 25 procent. För en del idrottsaktiviteter är momsen 6 procent. Den fråga som ställdes var vad finansministern avsåg att göra för att det skulle bli likartade förutsättningar för de företag som driver företag inom turismsektorn. Finansministern svarade sammanfattningsvis att det inte var aktuellt att ändra förutsättningarna för turistsektorn genom att ytterligare sänka mervärdesskatten.

En fråga där camping berörs är 2004/05:1523 om olika moms-satser. I frågan konstateras att det svenska momssystemet är ett lapptäcke där det blir allt svårare att se en logik. Den fråga som ställdes var vad finansministern avsåg att göra för att förändra momssystemet så att lika verksamheter som t.ex. campingplatser och båthamnar får lika momssatser. I svaret hänvisade finansministern till denna utrednings delbetänkande.

I Skatteutskottets betänkande 1999/2000:SkU15 *Allmänna motioner om mervärdesskatt* behandlades flera motioner med yrkanden om att en lägre skattesats skulle tillämpas för hotelltjänster. Utskottet uttalade därvid bl.a. att vid bestämmandet av skattesatsnivåerna har hänsyn tagits till bl.a. turistnäringens behov genom att det lågbeskattade området kommit att omfatta flera verksamheter som har typisk anknytning till turismen inom landet. Motionerna avstyrktes med motiveringen att det vid den tidpunkten inte gick att bedöma vilket utrymme som fanns för ev. skattesänkningar.

## 2 Transport i skidliftar (12 %)

### Gällande lagtext

*7 kap 1 § andra stycket 2 ML*

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för transport i skidliftar.

### Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som genomförts efter skattereformen. Stöd för Sverige att tillämpa reducerad skattesats på skidliftar finns i artikel 12.3 a jämfört med punkten 5 eller 13 i bilaga H i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

### 2.1 Bakgrund till regeln

I prop. 1991/92:50 (s. 8) konstateras att den höjning av mervärdesskatten som genomfördes när reduceringsreglerna för hotell- och restaurangtjänster slopades, och skatteplikt infördes för personbefordran (skattereformen), hade inneburit väsentligt ökade kostnader att turista i Sverige. Departementschefen anförde att skidliftsverksamhet, som är av vital betydelse för den svenska fjällturismen, överhuvudtaget inte mervärdesbeskattas i Norge, Finland, Frankrike m.fl. med vilka Sverige konkurrerar om vinterturismen. I propositionen föreslogs att mervärdesskatten avseende personbefordran skulle sänkas till 18 procent. När det gällde skidliftar konstaterades att eftersom det ibland kunde finnas fall där det var tveksamt om skidliftar kunde inordnas under begreppet personbefordran skulle det anges särskilt att sänkningen även omfattade skidliftar (prop. s. 14). Sänkningen genomfördes den 1 januari 1992

(prop. 1991/92:50, 1991/92:SkU5, rskr. 1991/92:50, SFS 1991:1755).

Som ett led i att stabilisera den svenska ekonomin höjdes den reducerade skattesatsen för bl.a. skidliftar från 18 till 21 procent den 1 januari 1993 (prop. 1992/93:50 bil. 5, 1992/93:FiU1, 1992/93:SkU18, rskr. 1992/93:158, SFS 1992:1477).

Den skattesats som i dag tillämpas för transport i skidliftar (12 procent) infördes den 1 juli 1993. I finansutskottets betänkande 1992/93:FiU30 (rskr. 1992/93:447, SFS 1993:772) anfördes följande som skäl för förslaget (s. 128–131).

Den 1 januari 1992 sänktes skatten för vissa tillhandahållanden inom bl.a. turistnäringen. Den generella skattesatsen är nu således 25 % medan skattesatsen för bl.a. hotelltjänster och upplåtelse av campingplats m.m., personbefordran och transport i skidlift är 21 %. Utskottet finner det angeläget att ytterligare förbättra den svenska turistnäringens konkurrenskraft. I synnerhet de nu angivna tjänsterna är av sådan betydelse för kostnaderna vid turism i Sverige att starka skäl talar för att skatten bör sänkas ytterligare. Utskottet anser således att skatten på dessa områden bör sänkas till 12 % den 1 juli 1993. Däremot bör skattesatsen även fortsättningsvis vara 21 % för omsättning och import av livsmedel samt för restaurangtjänster.

---

Det är utskottets uppfattning att en omläggning av mervärdesskatten med här angiven inriktning verksamt skulle bidra till att stimulera turismen i Sverige. Dels innebär det en ytterligare stimulans, utöver vad den förändrade kronkursen medfört för utlänningars turistande i Sverige, dels bidrar det till att svenskarna i större utsträckning turistar i Sverige. Studier har visat att ökad turism ger stora regionalpolitiska effekter. Det är få branscher som har en sådan regional spridning som turistnäringen. Det är dessutom i hög grad en näring för småföretagen. Därmed kan sysselsättningseffekten bli betydande och få en stor regional spridning.

## 2.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt

I prop. 1991/92:50 (s. 15) angavs vilket tillämpningsområde som var avsett att gälla för den reducerade skattesatsen.

Transport i skidliftar torde i de flesta fall kunna inordnas under begreppet personbefordran. Det kan dock finnas fall där tveksamhet kan råda. Det bör därför särskilt anges att sänkningen av mervärdesskatten också omfattar transport i skidliftar. Det förhållandet att skidliftar i



vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen bör inte föranleda att verksamheten beskattas på annat sätt.

För närmare beskrivning av tillämpningsområdet för personbefordran hänvisas till avsnitt 11.

I prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet* lämnades förslag på vissa ytterligare anpassningar av mervärdesskattelagen som behövde göras till följd av Sveriges medlemskap i EU. I de fall omsättningar inom idrottsområdet skulle beskattas föreslog regeringen att den reducerade skattesatsen om 6 procent skulle tillämpas.

I Lagrådets yttrande över lagrådsremissen uppmärksammades att transport i skidliftar fortfarande skulle omfattas av skattesatsen 12 procent (prop. 1996/97:10, bilaga 3). Lagrådet uttalade att denna tjänst torde kunna anses som en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Efter att Lagrådet vid föredragningen blivit upplyst om att skattesatsen tolv procent även fortsättningsvis skulle tillämpas på omsättningen förordade Lagrådet att det särskilt borde anges i den bestämmelse som reglerade den reducerade skattesatsen för utövande av idrott att transport i skidliftar inte ansågs utgöra idrott i ML:s mening.

Regeringen följde inte Lagrådets förslag till lagtext utan uttalade att transport i skidliftar i mervärdesskattehänseende betraktas som personbefordran och att något särskilt angivande om detta i lagtexten inte var nödvändigt. Den nya bestämmelsen som reglerade mervärdesbeskattningen vid utövande av idrott var således inte avsedd för transport i skidliftar (prop. 1996/97:10, s. 54 och 56).

Den 1 januari 2001 sänktes skattesatsen på personbefordran medan skattesatsen för transport i skidliftar inte förändrades (prop. 2000/2001:1, bet. 2000/01:SkU7, bet. 2000/01:FiU1, rskr. 2000/01:106, SFS 2000:1357). Som skäl för sänkningen angavs att en föreslagen höjning av dieselskatten enligt regeringens uppfattning kunde innebära nackdelar för kollektivtrafiken och annan yrkesmässig trafik eftersom en betydande del av dessa fordon är dieseldrivna. För att balansera detta menade regeringen att en sänkning av mervärdesskatten för personbefordran borde ske från 12 procent till 6 procent. I sammanhanget omnämndes inte beskattningen av transport i skidliftar. Skattesatsen för transport i skidliftar lämnades således oförändrad.

### 2.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till åter speglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragningsproblem som kan knytas till regeln.

När det gäller transport i skidliftar har avgränsningsdiskussioner inte i någon större omfattning aktualiserats förrän den 1 januari 1997. Vid denna tidpunkt infördes den lägsta skattesatsen för utövande av idrott (sex procent).

Frågor om tillämplig skattesats för transport i skidliftar fick ytterligare aktualitet den 1 januari 2001 när även skattesatsen för personbefordran sänktes till sex procent medan skattesatsen för transport i skidliftar låg kvar på tolv procent.

#### Domstolsavgöranden

*Kammarrätten i Sundsvall den 30 juni 1999*

I målet var frågan om foton till liftkort skulle ingå i beskattningsunderlaget för liftkortet eller beskattas särskilt. Separata priser togs ut för liftkort och foton. Skattemyndigheten menade att fotografierna skulle beskattas med normalskattesatsen. Kammarrätten ansåg dock att eftersom ett liftkort var giltigt endast om det var försett med foto av innehavaren skulle priset för fotot ingå i beskattningsunderlaget för skidliftstransporten och således beskattas med tolv procent.

*Kammarrätten i Sundsvall den 10 augusti 2004*

Länsrätten i Dalarnas län avgjorde den 29 januari 2003 två mål med samma problembild (mål nr 800–801/02). I verksamheten sålde bolagen liftkort i syfte att ge kunderna möjlighet att åka skidor inom anläggningen. Bolagen menade i båda målen att försäljningen av liftkort skulle beskattas med sex procent eftersom den tjänst som förvärvades utgjorde utövande av idrott (3 kap. 11 a § och 7 kap. 1 § tredje stycket). Länsrätten uttalade att lagstiftaren med

uttrycket ”transport i skidlift” åsyftat hela den verksamhet och de prestationer som tillhandahålls liftkortsköparen av den som driver skidanläggningen. Mot denna bakgrund ansåg länsrätten att ”transport i skidlift” snarast är att betrakta som ett samlingsbegrepp, inrymmande såväl transporttjänster som idrottstjänster. Domstolen menade vidare att frågan om transporttjänsten skulle anses underordnad idrottstjänsten inte hade någon betydelse eftersom ingen av tjänsterna var undantagen från beskattning och reducerad skattesats fick tillämpas för båda typen av tjänster. Länsrätten uttalade också att transporttjänsten inte kunde anses som en sådan tjänst som, i den mening som avses i ML, har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. Sammanfattningsvis konstaterade domstolen att av det anförda följer att bolagens försäljning av liftkort m.m. utgör en omsättning av tjänst bestående av ”transport i skidlift” och att tillämplig skattesats skulle vara 12 procent. Bolagens överklagande avslogs därför.

Bolagen överklagade målen till kammarrätten i Sundsvall. Kammarrätten meddelade dom i målet den 10 augusti 2004. Kammarrätten gjorde i domen en bedömning av hur den prestation som bolaget tillhandahöll kunderna genom försäljning av liftkort skulle karaktäriseras. Domstolen ansåg därvid att bolagets prestation fick anses omfatta i vart fall två komponenter, dels transporten uppför backen med hjälp av en skidlift, dels möjligheten till utförsåkning på en preparerad nedfart. Vid en samlad bedömning menade domstolen att den tjänst som konsumenten efterfrågar är möjligheten till utförsåkning och att lifttransporten enbart får anses utgöra ett medel att på bästa sätt utnyttja denna tjänst. Skattesatsen skulle därför menade domstolen bestämmas utifrån vad som gäller tjänster inom idrottsområdet. Med ändring av länsrättens domar beslutade kammarrätten att skatt skulle tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. Målet har överklagats av Skatteverket till Regeringsrätten. I två domar den 30 september 2004 som gällde samma frågeställning åberopade Länsrätten i Västernorrlands län kammarrättens dom och fann att även i dessa mål skulle bolagens talan bifallas (mål nr 98-02 och 98-03). Skatteverket har överklagat målen till kammarrätten.

## Uttalanden av Skatteverket

I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt (2004, s. 339) refereras enbart uttalandet från förarbetena om att det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen inte bör föranleda att verksamheten beskattas på annat sätt.

## Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och på uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

Från flera håll har det framförts att det är ologiskt att transport i skidliftar beskattas med en högre skattesats än idrott (6 %). Ett argument för detta utgör det faktum att begreppet idrott i moms-sammanhang i övrigt fått en vid tillämpning, vilket i praktiken inneburit att sådana aktiviteter som go kart och dansutbildning med anknytning till idrott anses utgöra idrott.

Ett mindre problem är att skidliftarna även används på sommaren för t.ex. transport av skärmflygare, mountainbike, eller av andra i rent förströelsesyfte eller för att påbörja en fjällvandring. Skatteverkets uppfattning är att transport i skidlift skall beskattas med 12 procent oavsett syftet med transporten och oavsett årstid.

## Synpunkter från branschen

*Svenska Liftanläggningars Organisation* (SLAO) har drivit en omfattande kampanj för att förmå regeringen och riksdagen att sänka "skidskatten" till 6 procent. En hemsida har skapats för ändamålet, "www.slopaskidskatten.nu". På hemsidan har det funnits möjlighet att tycka till om man vill eller inte vill att en lägre moms skall tillämpas på liftkortet. Det har även funnits möjligheter att fylla i sitt namn i ett färdigformulerat e-postmeddelande till finansministern. Till stöd för kampanjen har även vissa kända personers eller grupperns åsikter i frågan redovisats. Vid skidanläggningarna

har SLAO förmedlat budskapet bl.a. genom plakat och annonsering i olika sammanhang.

I ett ärende som har ingivits till Finansdepartementet och senare överlämnats till utredningen (dnr Fi2002/418) har SLAO bl.a. åberopat följande argument för att momsen på transport i skidliftar skall sänkas till sex procent.

- Det är orättvist att inte skidåkning momsmässigt behandlas som idrott (jämförbar idrottsverksamhet beskattas med sex procent)
- Den höga momsen är särskilt till nackdel för ungdomarna eftersom drygt två tredjedelar av utförsåkarna är under 30 år
- Liftanläggningarna är mycket betydelsefulla för fjällturismen och svarar för en stor del av sysselsättningen i många glesbygdskommuner
- Den höga momsen påverkar turisternas val av resmål vilket även påverkar nyinvesteringar och sysselsättningen i svenska turistanläggningar
- Svenska skidanläggningar har beskattningsmässigt betydligt sämre förutsättningar än norska anläggningar
- Skidanläggningarna kommer att sänka liftkortspriserna om momsen sänks

SLAO har även uppvaktat utredningen (ordföranden och sekreterarna) den 4 juni 2003. Vid mötet och i särskilda skrivelser har bland annat följande anförts. Genom att skidåkning till sin natur är sådan att den enbart kan bedrivas på vissa ställen fungerar den som en motor i vinterturismen och genererar en stor mängd andra tjänster, varor och investeringar, framför allt i glesbygdsområden. Branschen har under senare år gått mycket bra. Det är bl.a. en följd av terrorhot i världen (rädsla för att flyga utomlands), goda väderförhållanden och gynnsamma valutakurser. Man kan inte förvänta att den situationen kommer att bibehållas i längden. Det är viktigt att Sverige eftersträvar en struktur som liknar den inom EU och har samma konkurrensförhållanden som övriga EU-länder (och Norge). Det vore förödande för den konkurrensutsatta turistnäringen i Sverige om Sverige ensidigt skulle införa en enhetlig mervärdesskattesats samtidigt som övriga länder i EU bibehåller tre nivåer. Skidturisterna skulle under sådana förhållanden söka sig från Sverige. Företagen i Norge som bedriver skidanläggningar får inte bara befrielse från mervärdesskatt (undantag från beskattning

utan rätt till avdrag för ingående moms) utan har även betydligt lägre socialavgifter vilket kompenserar den högre lönenivån. Att som nu behandla transport i skidliftar som persontransport men med en högre skattesats än övrig persontransport ger konstiga avgränsningar. I dag är det olika mervärdesskatt på persontransporten beroende på om den utförs i en kabinbana i en djurpark eller på sommaren i en kabinbana i Åre. En sänkning av mervärdesskatten för transport i skidliftar skulle medföra en förlorad intäkt för staten om 42 miljoner kronor.

SLAO menar också att frågan om mervärdesbeskattning av transport i skidlift för utförsäkning måste besvaras med hänsyn till EG-rätten. Det medför att det ligger närmast till hands att se skidliften som en integrerad del av en sportanläggning, vilket medför att 6 procents skatt bör utgå på beskattningsvärdet. Som stöd för sin inställning hänvisar SLAO till ett rättsutlåtande av Roger Persson Österman, docent i finansrätt och Jesper Öberg, jur. dr och universitetslektor i finansrätt, båda verksamma vid juridiska fakulteten vid Stockholms universitet. Rättsutlåtandet har publicerats i *Skattenytt* 2002, s. 228–233, *Mervärdesskatt på skidliftar – upp och ned för backen?*

Finansdepartementet har överlämnat ytterligare ett ärende i samma fråga till utredningen (dnr Fi2001/3371). I ärendet hemställer företrädare för Älvdalens kommun, Härjedalens kommun, Åre kommun och Malungs kommun att momsen på transport i skidliftar skall sättas ned till sex procent. Som argument för att sänka momsen anförs att verksamheten skulle få en bättre prisbild, få en förbättrad internationell konkurrenssituation (bl.a. mot Norge) och på sikt ge kompensation för förlorad nedsättning av sociala avgifter. Man menar att en sänkning av momsen från tolv till sex procent kraftigt skulle främja utvecklingen i aktuella kommuner.

### **Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar**

Finansministern har vid ett antal tillfällen fått svara på frågor från riksdagsmän om hur han ser på att transport i skidliftar beskattas hårdare än idrott och persontransport. Finansministern har i svaren ställt sig avvisande till en sänkning av momssatsen för transport i skidliftar. Han har bl.a. uttalat att liftanläggningarna redan i dag är skattemässigt gynnade genom att få tillämpa den reducerade skatte-

satsen tolv procent (se t.ex. skriftligt svar på fråga 2001/02:490). I senare svar har finansministern angett att frågan i ett större perspektiv ses över av denna utredning och att han inte ämnar vidta någon åtgärd i annan ordning (se t.ex. svar på fråga 2002/03:231 den 11 december 2002 och svar på interpellation 2002/03:68 den 23 januari 2003).

Under riksdagens allmänna motionstid för åren 2000 till 2002 ingavs motioner med yrkanden om att skattesatsen för transport i skidliftar skulle sänkas till 6 procent. I motionerna har i huvudsak åberopats rättviseargument (rättvisa i beskattningen gentemot persontransporter och idrottsutövning) och regionalpolitiska skäl.

I bet. 2000/2001:SkU15 avstyrkte skatteutskottet de yrkanden som inkommit under den allmänna motionstiden för år 2000. Utskottet betonade därvid att skidliftsverksamhet redan är en skattefavoriserad verksamhet i och med att den reducerade skattesatsen tolv procent tillämpas.

De motioner som rörde tillämpningsområdet för reducerade skattesatser under den allmänna motionstiden för år 2001 (där ibland krav på sänkt moms på transport i skidliftar) fick enligt utskottet (bet. 2000/2001:SkU18) i större eller mindre omfattning anses bifallna eller i vart fall rimligen tillgodosedda genom det tillkännagivandet som utskottet förordade att riksdagen skulle rikta till regeringen om att tillsätta en utredning (denna utredning). I betänkandet året därpå (bet. 2002/03:SkU10) hänvisades till att denna utredning har påbörjat sitt arbete.

Även under den allmänna motionstiden för 2003 lämnades motioner med yrkande om sänkt moms för transport i skidliftar. Utskottet avstyrkte motionerna med hänvisning till att denna utredning pågick (bet. 2003/04. SkU 23).

### 3 Konstverk (undantag från beskattning och beskattning med reducerad skattesats, 12 %)

#### Gällande lagtext

##### *1 kap. 2 a § ML (undantag från beskattning)*

Skattskyldighet föreligger inte för en upphovsman eller dennes dödsbo för omsättning av sådana konstverk som avses 9 a kap. 5 §, om

1. konstverket vid omsättningen ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och

2. beskattningsunderlaget för beskattningsåret sammanlagt understiger 300 000 kr.

##### *7 kap. 1 § andra stycket 3 ML (reducerad skattesats för upphovsmannen eller dennes dödsbo)*

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo

##### *7 kap. 1 § andra stycket 4 ML (reducerad skattesats vid import)*

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§

##### *9 a kap. 5 § ML (definitionen av konstverk)*

Med konstverk förstås

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nummer 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,

2. skulpturer enligt KN-nummer 9703 00 00 och avgjutningar av sådana skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och

3. handvävda tapisserier enligt KN-nummer 5805 00 00 och väggbonader enligt KN-nummer 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.



*9 a kap. 6 § ML (definitionen av samlarföremål)*

Med samlarföremål förstås

1. frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstasbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nummer 9704 00 00, och

2. samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nummer 9705 00 00.

*9 a kap. 7 § ML (definitionen av antikviteter)*

Med antikviteter förstås varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

### Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som genomförts efter skattereformen.

Stödet för Sverige att tillämpa reducerad skattesats på import av konstverk och upphovsmannens och dennes dödsbos försäljning finns i artikel 12.3 c i sjätte direktivet.

### 3.1 Bakgrund till reglerna

I betänkandet *Reformerad mervärdeskatt m.m.* (SOU 1989:35, s. 186–189) uttalas att det enligt kommitténs mening framstår som naturligt att en generell konsumtionsbeskattning av mervärdeskattetyper också omfattar ett så i många avseenden renodlat konsumtionsområde som kulturområdet. Man konstaterar dock att det i vissa fall kan finnas skäl att begränsa det skattepliktiga området inom vissa områden. En sådan begränsning kan t.ex. vara motiverad av kulturpolitiska hänsynstaganden.

Kommittén ansåg efter att ha redogjort för olika sätt att se på beskattningen inom kultur- och nöjesområdet att en generell beskattning var att föredra framför en beskattning med mer eller mindre omfattande undantag från skatteplikt. I konsekvens med detta föreslog utredningen att undantaget för omsättning av sådant alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo

skulle slopas. Kommittén ansåg att erforderliga subventioner i stället borde läggas utanför ML.

I propositionen som behandlade kommitténs förslag (prop. 1989/90:111, s. 101) gjorde departementschefen en annan bedömning. Han menade att det ur kulturpolitisk synvinkel var befogat att undantaget från beskattning bibehölls.

I betänkandet *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88) konstaterade utredningen att det svenska undantaget inte omfattades av EG:s bestämmelser. Utredningen menade därför att bestämmelsen borde utgå. Regeringen följde dock inte utredningens förslag utan menade att frågan borde övervägas ytterligare (prop. 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*, s. 106).

Genom prop. 1994/95:202 *Mervärdesskatten på begagnade varor m.m.* återkom regeringen till frågan. I propositionen konstaterades att någon motsvarighet till ML:s bestämmelse om undantag från beskattning inte fanns i sjätte direktivet. Undantaget i ML skulle därför slopas. Man menade vidare att det var rätt tidpunkt att slopa undantaget eftersom regler om marginalmomsbeskattning samtidigt infördes. Att ha kvar skattefriheten skulle skapa osäkerhet om i vad mån marginalbeskattningsprincipen skulle kunna tillämpas i senare led.

I 1 kap. 2 a § infördes en beloppsbestämmelse som medförde att skattskyldighet enbart skulle föreligga om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgick till minst 300 000 kr. Bestämmelsen gjordes frivillig i det avseendet att även en konstnär eller dennes dödsbo som hade en lägre omsättning kunde välja att inträda i mervärdesskattesystemet. Det kan noteras att *Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna* (SOU 1994:88) hade föreslagit att en gräns om 90 000 kr skulle tillämpas. Regeringen menade dock att en väsentligt högre omsättningsgräns borde gälla och föreslog därför 300 000 kr. Gränsen skulle dock inte gälla för import.

Vad gäller frågan om reducerad skattesats konstaterades följande.

Om full skatt tas ut vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medan omsättning inom EG beskattas enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning kommer det att vara skattemässigt fördelaktigare för icke skattskyldiga personer att förvärva sådana varor från en skattskyldig återförsäljare i ett EG-land än att importera dem från tredje land. Detta talar för att reducerad skatt bör tas ut vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Enligt artikel 12.3 c får ett medlemsland som utnyttjar möjligheten att tillämpa reducerad skattesats på import av konstverk m.m. tillämpa denna reducerade skattesats på bl.a. omsättning av konstverk som görs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. I avsnitt 4.5 har föreslagits att det nuvarande undantaget för omsättning av alster av bildkonst i 3 kap. 11 § 2 skall slopas. En upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk skall således, med vissa föreslagna begränsningar, beskattas. För att inte konkurrenssnedvridningar skall uppstå bör även dessa omsättningar beskattas med tillämpning av den reducerade skattesatsen om 12 procent.

Tillämplig skattesats föreslogs således bli 12 procent både för omsättning av konstverk som ägdes av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt för import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Reglerna infördes den 1 november 1995 (prop. 1994/95:2002, bet 1994/95:SkU42, rskr. 1994/95:402, SFS 1995:700).

Skälet till att undantaget från beskattning för omsättning av bildalster bibehölls vid skattereformen var som nämnts kulturpolitiskt. När sedan beskattning infördes till följd av en anpassning till EG-rätten nämns inte uttryckligen varför beskattning skulle ske först när en omsättning om 300 000 kr uppnåddes. Det kan dock noteras att i SOU 1994:88 påtalades att en beloppsgräns var ett sätt tillgodose kulturpolitiska skäl. När det däremot gäller skälet till att reducerad skattesats skulle tillämpas konstateras att införandet av vinstmarginalbeskattning medförde att det skulle bli billigare för en icke skattskyldig köpare att förvärva sådana varor från en skattskyldig återförsäljare i ett EG-land än att importera dessa från tredje land. Den omständigheten menade man talade för att reducerad skattesats skulle tillämpas på import. I det fall omsättning av konstverk omsattes av upphovsmannen eller dennes dödsbo skulle beskattning i princip ske (om omsättningen inte understeg 300 000 kr). För att inte konkurrenssnedvridningar skulle uppstå menade man att även dessa omsättningar skulle beskattas med den reducerade skattesatsen 12 procent.

### **3.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt**

Fram till den 1 november 1995 var omsättning av sådana alster av bildkonst som avsågs i 1 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk och som ägdes av upphovsmannen

eller dennes dödsbo undantagna från beskattning. Undantaget från beskattning gällde uttryckligen inte fotografiska verk.

Genom prop. 1994/95:202 föreslog regeringen att denna regel skulle slopas eftersom någon motsvarighet till undantaget i ML inte fanns i sjätte direktivet. Omsättning av konstverk blev därför i princip skattepliktigt. När det gällde konstverk som ägs av upphovsmannens eller dennes dödsbo infördes dock en beloppsgräns för skattskyldighet (1 kap. 2 a §). Beloppsgränsen bestämdes till 300 000 kr av konstnären eller dödsboets beskattningsunderlag för omsättning av konstverk inom landet. Enligt författningskommentaren (s. 74) var avsikten inte att omsättning av andra varor eller tjänster skulle påverka bedömningen av om skattskyldighet skulle föreligga eller inte. Om gränsen för skattskyldighet överskreds skulle all omsättning beskattas. I 1 kap. 2 b § infördes även en rätt för konstnären att behandlas som skattskyldig även om omsättningen understeg beloppsgränsen.

I de fall omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo skulle beskattas (antingen för att omsättningen överstiger 300 000 kr eller för att regeln om frivillig beskattning utnyttjas) infördes reducerad skattesats (12 procent).

När det gällde definitionen av konstverk konstaterades att reglerna i sjätte direktivet är bindande för medlemsstaten. I bilaga I) till det sjätte mervärdesskattedirektivet anges vad som skall anses utgöra konstverk, samlarföremål och antikviteter i sjätte direktivet. I specialmotiveringen till 9 a kap. 5 § uttalas därvid följande.

Paragrafen innehåller definitionen av konstverk. Som anges i allmänmotiveringen bygger definitionen i stor utsträckning på EG:s tulltaxa i förordningen (EEG) 2658/87. Därvid kan följande anmärkas.

Enligt tulltaxan hänförs till KN-nummer 9701 målningar och teckningar utförda helt för hand, andra än teckningar enligt 4906 och andra än handdekorerade föremål; collage och liknande prydnadstavlur. Av anmärkningarna till kapitel 97 i tulltaxan framgår att kapitlet inte omfattar teaterkulisser, ateljéfonder o.d., målade på textilvävnad (KN-nummer 5907) med undantag av sådana som klassificeras enligt KN-nummer 9706 (antikviteter).

KN-nummer 9702 00 00 i tulltaxan omfattar konstgrafiska originalblad. Därmed förstås enligt anmärkningarna avtryck som gjorts i svartvitt eller färg direkt från en eller flera tryckformar som av konstnären framställts helt för hand, oavsett vilken teknik och vilket material som använts, dock med undantag för mekaniska eller fotomekaniska förfaranden.

Den i definitionen av konstverk ingående beskrivningen av tavlor m.m. och original gravyrer m.m. synes helt motsvara vad som är hän-

förligt till KN-nummer 9701 och 9702 00 00. Dessa slag av konstverk har därför angetts som varor hänförliga under KN-nummer 9701 och 9702 00 00.

Originalskulpturer, oavsett material, hänförs till KN-nummer 9703 00 00. Dit hänförs dock inte masstillverkade reproduktioner eller produkter av vanligt hantverk med karaktär av handelsvaror. I mervärdesskattehänseende skall gälla att inte endast originalskulpturer utan också avgjutningar i högst åtta exemplar vilka framställts under övervakning av konstnären eller dennes dödsbo anses som konstverk. Bestämmelsen i ML har därför getts detta innehåll. Någon anledning att utnyttja möjligheten att föreskriva om högre antal avgjutningar än åtta kan inte anses föreligga.

I fråga om tapisserier och väggbonader har bestämmelsen i ML utformats på samma sätt som i det sjätte direktivet.

Enligt artikel 26a A a i sjätte direktivet framgår att medlemsstaten kan underlåta att anse att vissa av de föremål som räknas upp i bilaga I skall utgöra konstverk i den nationella mervärdesskattelagstiftningen. Valfriheten gäller viss keramik, emalj och vissa fotografier (signerade och numrerade). I propositionens allmänmotivering uttalades följande (s. 47).

Den nuvarande avgränsningen i 3 kap. 11 § 2 ML av de skattefria områdena torde innebära att keramikföremål och emaljarbeten är skattefria konstverk endast om de utgör originalskulpturer. Den möjlighet som gemenskapsrätten ger (artikel 26a A a) att inte behandla sist nämnda varor som konstverk bör därför utnyttjas. Detsamma bör gälla för fotografiska verk, som för närvarande inte omfattas av skattefriheten för konstverk enligt ML. De nu nämnda varorna skall således inte anses utgöra konstverk vid tillämpning av de nya reglerna i 9 a kap. Det innebär att de vanliga mervärdesskattereglerna tillämpas. Om sådana varor när de omsätts anses begagnade enligt den allmänna definitionen därom, torde dock reglerna för försäljning av begagnade varor vara att tillämpa.

Någon förändring föreslogs heller inte avseende brukskonst. Brukskonst skulle liksom tidigare beskattas med normalskattesatsen. Med brukskonst avses produkter som utformats för att ha en praktisk funktion.

När det gällde import av konstverk, samlarföremål och antikviteter respektive upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättning av konstverk valde regeringen att utnyttja den möjlighet som finns i artikel 12.3 c att tillämpa en lägre skattesats (12 procent). Vad som i sjätte mervärdesskattedirektivets mening avses med konstverk, samlarföremål och antikviteter framgår som nämnts av bilaga

I) till direktivet. Som framgår av citatet ovan valde dock regeringen att utnyttja möjligheten att i mervärdesskattehänseende inte betrakta vissa keramik- och emaljföremål samt signerade och numrerade fotografier som konstverk. I 7 kap. 1 § ML anges att den reducerade skattesatsen skall tillämpas för import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§. Utformningen av 9 a kap. 5 § (konstverk) har redogjorts för ovan och när det gäller definitionen av samlarföremål och antikviteter har bestämmelserna utformats i nära anslutning till EG:s regler.

### **3.3 Kartläggning av de avgränsnings- och tillämpningsproblem regeln fört med sig**

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till åter speglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragnings- och tillämpningsproblem som kan knytas till regeln.

#### **Domstolsavgöranden**

*RÅ81 1:56*

Enligt den tidigare mervärdesskattelagen undantogs från skatteplikt sådant alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Frågan i målet var om en mässhake var att anse som sådan bildkonst. Sökanden i målet menade att mässhaken inte var något nyttföremål (bruksföremål). Den var egentligen inte ett klädesplagg som hade till uppgift att skydda mot köld och vind utan klädseln var en uråldrig symboltradition som syftade till att med färg, form och bild tillföra öga och sinne vad som är svårt att utsäga i ord och skrift. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden menade att mässhaken även hade ett nyttsyfte varför den skulle hänföras till alster av brukskonst (skattepliktigt).

Regeringsrätten yttrade: Den konstnärliga utformningen av en mässhake har till ändamål att fördjupa innehållet i gudstjänsten. Även om mässhaken i och för sig utgör ett klädesplagg, måste den med hänsyn till sin utformning och nära anknytning till kyrkans övriga utsmyckning och liturgi anses utgöra ett alster av textil bild-

konst, där bilden utgör framställningens egentliga syfte och nytto-momentet är av helt underordnad betydelse. Regeringsrätten fann till följd av detta att mässhaken vara att anse som ett sådant alster av bildkonst som enligt 8 § 8 lagen om mervärdeskatt var undantagen från skatteplikt. Rättsfallet avsåg den gamla mervärdeskatte-lagen och tolkning av begreppet alster av bildkonst. RSV har i skrivelse den 2 juli 1998 (se nedan) kommit fram till att mässhakar även skall anses utgöra konstverk enligt nu aktuell lagstiftning.

*RA 1988 not 361*

Frågan i målet var om mervärdesskatt skulle utgå vid handelsbolags försäljning av textilier eller om undantaget från skatteplikt för sådant alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen var tillämpligt (8 § 8 GML). Regeringsrätten konstaterade att textilier-na vid försäljningstillfället ägdes av handelsbolaget och inte av konstnären. Eftersom bolaget inte kunde betraktas som upphovs-man var inte undantaget från beskattning tillämpligt.

*RA 2000 not 65*

I ett mål om förhandsbesked var frågan om mervärdesskatt skulle tas ut med 12 procent eller med 25 procent när ett bolag sålde konstverk som framstälts av den i bolaget aktive ägaren. Skatte-rättsnämnden fann i sitt beslut efter att ha redogjort för reglerna i upphovsrättslagen (1960:729) att mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent. Enligt nämnden kan endast en fysisk person som åstadkommit det konstnärliga verket vara upphovsman till detta. Ett företag blir således inte upphovsman till verket även om det omedelbart eller senare blir innehavare av upphovsrätten till verket. Eftersom bestämmelsen i ML om reducerad skattesats (12 procent) enbart kunde tillämpas av upphovsman eller dennes dödsbo skulle beskattning ske med 25 procent för de skulpturer m.m. som såldes av bolaget. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatte-rättsnämnden.

*RA 2003 ref 39*

Galleriet ville i sin fråga till Skatterättsnämnden få svar på vilken skattesats som skulle tillämpas om galleriet i eget namn förmedlade konstverk som fortfarande ägdes av upphovsmannen. Skatterättsnämnden redogjorde i sitt beslut för att vid förmedling av varor i eget namn anses varan enligt 6 kap. 7 § ML omsatt av såväl förmedlaren (i detta fall galleriet) som hans huvudman (i detta fall konstnären). Konsekvensen av bestämmelsen var att först ansågs konstverket omsatt av konstnären till galleriet. Därefter ansågs galleriet omsätta varan till kunden. Nämnden menade att det förhållandet att äganderätten i civilrättsligt hänseende inte övergår till bolaget saknar betydelse vid den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Vid omsättningen mellan upphovsmannen och galleriet skulle skattesatsen 12 procent tillämpas (om konstnären var skattskyldig) medan mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent vid galleriets försäljning till kunden. I överklagande till Regeringsrätten menade galleriet att det inte var möjligt, som Skatterättsnämnden gjort, att bortse från att äganderätten till konstverket inte övergår till galleriet. Enligt galleriets uppfattning framgick det tydligt av 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML att den reducerade skattesatsen skulle tillämpas. Riksskatteverket hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas och menade sammanfattningsvis att det såväl av direktivet som av förarbetena till den svenska lagstiftningen samt av praxis i Regeringsrätten framgår att den lägre skattesatsen endast skall tillämpas för upphovsmannens omsättning. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

*Skatterättsnämndens beslut den 2 december 2003-12-22*

I målet var frågan om sökandens alster av konstsmide skulle kunna vara undantagen från beskattning med stöd av 1 kap. 2 a § ML. Sökanden hade tidigare varit verksam som smed. I samband med pensionering hade han dragit ner på verksamheten och tillverkade i dag både "villa-smide" och konstsmiden. Nämnden redogjorde för att skattskyldighet enligt nämnda paragraf inte föreligger för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § om konstverket vid omsättningen ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo och beskattningsunderlaget för året sammanlagt understiger 300 000 kr. Skatterättsnämnden



redogjorde vidare för att definitionen i ML av konstverk förstås bl.a. skulpturer enligt KN-nummer 9703 00 00. Av den utredning som hade framkommit i målet framgick att de konstsmidesföremål som sökanden framställt var unika och uppfyllde kraven på originalitet och därför borde anses utgöra sådana originalsulpturer som avses i KN-nr 9703 00 00. Skatterättsnämnden ansåg mot denna bakgrund att skattskyldighet inte skulle föreligga för ifrågavarande alster av konstsmide.

### Uttalanden av Skatteverket

Skatteverket har i handledningen relativt kortfattat redogjort för lagstiftningen. Verket har även refererat de rättsfall som avgjorts avseende tillämplig skattesats (se ovan).

Vad gäller gränsen mot brukskonst anges i handledningen (Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004, s. 697) att till brukskonst hänförs produkter som utformats för att ha en praktisk funktion, t.ex. glas, porslin, möbler, keramik, armatur, mattor, textilier, tapetmönster, bilar och telefoner.

Vad gäller byggnadskonst uttalas att en konstnärs utförande av en väggmålning eller andra utsmyckningar av själva byggnaden inte kan anses som en rättighetsupplåtelse enligt ML och inte heller såsom omsättning av ett konstverk enligt ML. I stället bör den ses som omsättning av en tjänst avseende en fastighet (Handledning för mervärdesskatt 2004, s. 696).

I en skrivelse den 2 juli 1998 (dnr. 4721-98/901) fann RSV att mässhakar (klädesplagg för prästen), korkåpor och bårtäcken till kyrklig verksamhet skall anses utgöra sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § ML.

### Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och på uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

-Inom detta område är det för Skatteverkets del främst gränsdragningen mellan konstverk och brukskonst som vållar problem. Försäljning av konstverk kan vara momsfri eller beskattas med 12 %, 25 % eller enligt vinstmarginalmetoden. Beskattning ska ske med 6 % i de fall rättigheten till konstverket upplåts eller överlåts. Dessa olika momsregler för samma produkt skapar osäkerhet och kan tyckas förvirrande ur allmänhetens synpunkt.

-Begreppet konstverk är klart definierat i 9 a kap. i ML. Här gäller således inte allmänt språkbruk. Detta kan ibland medföra ifrågasättande från konsthantverkare m.fl. Med den klara kopplingen till tulltaxan är emellertid detta inte längre något tolkningsproblem för Skatteverket. Att konstverk beskattas olika beroende på hur försäljningen sker är däremot en kunskap som ofta saknas. Svårigheten är att få acceptans och förståelse för de olika skattesatser som gäller vid omsättning av konstverk. Det är mycket olyckligt att så många olika regler är möjliga att tillämpa vid den här typen av omsättning.

*Synpunkter som framförts i samband med besvarandet av enkätundersökning (avseende tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser) i Växjöregionen*

- Ett område där gränsdragningen upplevs som särskilt besvärlig är bedömningen av konstverk – konsthantverk.

### Synpunkter från branschen

*dnr Fi2001/3297 och dnr Fi2001/3495*

Finansdepartementet har överlämnat två ärenden till utredningen. Ingivare av dnr Fi2001/3297 är Konstnärernas Riksorganisation, Skulptörförbundet och Svenska Galleriförbundet. Ingivare av dnr Fi2001/3495 är Galleri Stefan Andersson AB.

Organisationerna menar att mervärdesskatten för bild- och formkonstnärer är en mycket komplicerad fråga. Skatten kan tas ut i nivåerna 6, 12 och 25 procent. Vissa omsättningar är också undantagna från beskattning. Man uppger att gallerierna kan sälja konst på olika sätt. Försäljning kan antingen ske i eget namn med full moms, i konstnärens namn med 0 eller 12 procents moms. Man menar också att svenska gallerier missgynnas i konkurrenshänseende eftersom, enligt organisationen, Finland, Frankrike, Belgien och Tyskland uppger tillämpa en gallerimoms om 0-7 procent. Organisationerna menar att för en konsument blir frågan kring

momsen på konstverk svår att förstå. Försäljningspriset på ett konstverk varierar kraftigt beroende på om konstverket säljs direkt av en icke momspliktig konstnär (0 %), direkt av en momspliktig konstnär (12 %) eller av ett galleri (vinstmarginalmoms eller 25 %). När det gäller definitionerna inom bild- och formkonstområdet menar organisationerna att dessa behöver förenklas. Det finns stora gränsdragningsproblem och bristfälliga definitioner. Man anser också att Sverige borde utnyttja alla möjligheter att tillämpa reducerad moms som EG-rätten ger. Som exempel påpekar man att sjätte direktivet tillåter att reducerad skattesats får tillämpas för fotografier tagna av konstnärer. Organisationerna menar att en 6-procentig mervärdesskatt för bild- och formkonstnärer samt för gallerier skulle innebära en stor förbättring av nuvarande system och ge en mängd viktiga synergieffekter. Statens inkomster skulle bara minska med 3 miljoner men den ökade efterfrågan skulle ge ökade skatteintäkter för staten.

I skrivelsen yrkar organisationerna: att mervärdesskatten för bild- och formkonstnärer samt konstgallerier sänks till 6 procent, att definitionen av konstverk i ML ändras till att omfatta EG:s definitioner samt att det införs förenklade tillämpningar för mervärdesskatt inom bild- och formkonstområdet.

RSV gavs tillfälle att yttra sig över begäran. Sammanfattningsvis var RSV positivt till justeringar av mervärdesskatten för konstnärs omsättning av konstverk som kunde medföra större enhetlighet. Verket konstaterade dock att möjligheten till ändringar begränsas av bl.a. EG-rätten. Såvitt RSV kunde bedöma var det t.ex. inte möjligt att införa en reducerad skattesats för konsthandlares eller galleriers försäljning av konstverk i eget namn. RSV avstyrkte vidare att definitionen av begreppet konstverk utökades. Om definitionen skulle utökas skulle detta medföra gränsdragningsproblem mot brukskonst, konsthantverk och t.ex. porträttfotografier.

*Möte mellan utredningens sekretariat och Svenska Galleriförbundet, Konstnärernas Riksorganisation (KRO) samt Wetterling Gallery AB (2003-03-21)*

Vid mötet framförde organisationerna bl.a. följande. Momsen är mycket svår att tillämpa inom detta område. KRO uppgav att i praktiken är det momsfrågor som deras jurist mest arbetar med. Reglerna är så komplicerade att knappast någon inom branschen

gör på samma sätt. Som gallerist måste man kunna behärska importmoms, förvärvsmoms och beskattning enligt vinstmarginalmetoden.

Olika bidragssystem har byggts upp för konstnärerna. Det vore bättre om konstnärerna i stället kunde få ut mer pengar för sin konst. En lägre momssats skulle underlätta konstnärens försäljning. I nuläget kan det också vara vanligt att tavlor säljs svart. Det är få konstnärer som kommer upp till nuvarande fribelopp (300 000 kr).

Det framfördes att för galleriernas del var ett alternativ för att få förmånligare beskattning att visa upp konsten i Sverige men egentligen bedriva företaget från ett annat land. Man menade också att det inte var rättvist att gallerierna var tvungna att ta ut en högre moms än konstnärerna själva.

Vad gäller definitionen av konstverk menade man att det vore lämpligt att även införa lågmoms på fotografier trots att EG-rätten bl.a. ställer upp som krav att de får tillverkas i högst 30 exemplar. Även när det gällde byggnadskonst borde lågmoms kunna tillämpas.

Om en enhetlig moms infördes inom deras bransch skulle det leda till mindre krångel. Det var dock viktigt att en reducerad skattesats tillämpades vid ett konstverks förstagångsförsäljning (både av konstnär och galleri).

### Svar på förfrågan riktad till kultursektorn

I bilaga 4 finns en sammanställning av svar på en förfrågan riktad till kultursektorn. Svaren var i första hand avsedda att ge utredningen en uppfattning av vilka effekter 1997 års mervärdesskatteförändringar inom kulturområdet fått, se kapitel 8. Ofta ger dock svaren även en generell bild av mervärdesbeskattningen inom respektive område.

Flera av dem som fått förfrågan har haft synpunkter på mervärdesbeskattningen av konstverk (BUS, KLYS, KRO och Svenska fotografers förbund). I allt väsentligt motsvarar dessa organisationers synpunkter de synpunkter som redovisats i föregående avsnitt (synpunkter från branschen). I svar på förfrågan förordar *KLYS* t.ex. att moms på fotografier sänks och även att en generell kultur moms om 6 procent införs. *KRO* redovisar att det finns ett gränsdragningsproblem när en konstnär får ett uppdrag att utföra t.ex. en målning. Skall arbetet med målningen debiteras med

25 procent moms eller skall det ses som enbart en försäljning av ett konstverk (undantaget från beskattning). Eller skall det inte ses som en överlåtelse av ett verk utan är det egentligen överlåtelsen av upphovsrätten som är det väsentliga och att moms därför skall tas ut med 6 procent. *Svenska fotografers förbund* menar att den 25-procentiga momsen på fotografier inte har inneburit några gränsdragningsproblem för industri- och reklamfotografer men att den höga mervärdesskattesatsen varit diskriminerande och hämmat konkurrensmöjligheterna för fotografer som arbetar med press, bokförlag, gallerier och försäljningsverksamhet av egna fotografiska verk. Man menar också att såsom den digitala tekniken utvecklats är det ofta svårt att avgöra när en bild skall karaktäriseras som fotografi och beläggas med 25 procent moms och när den skall karaktäriseras som illustration/konstverk och beläggas med 6 procent.

Bus har i första hand haft synpunkter på tillämpningen av *droit de suite*.

### Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar

Vid flera tillfällen har motioner som berör mervärdesbeskattningen av konstverk ingetts under den allmänna motionstiden. De yrkanden som i första hand framställs är att konstnärers och konstgalleriers försäljning av konst skall beskattas med 6 procent. I något fall har även yrkats att skattesatsen för import av konstverk skall sänkas. Se t.ex. motion SK606 (1996/97:SkU6), motion Sk611 (1997/98:SkU17), motion SK619 (1998/99:SkU12), motion SK615 (1999/2000:SkU15), motion SK702 (2000/01:SkU15) samt motionerna SK265, SK335 och SK394 (2001/02:SkU18). Som skäl för yrkandena har dels kulturpolitiska skäl anförts, dels den oförmånliga konkurrenssituationen gentemot ideella föreningar som säljer konstverk. I någon motion har även hävdats att gallerierna i Sverige har en oförmånlig konkurrenssituation jämfört med Tyskland och Finland där en lägre momssats skulle användas för galleriers försäljning.

Utskottet har i samtliga fall avstyrkt motionerna. Som skäl för det har utskottet uppgett: att problemet med konkurrenssituationen gentemot ideella föreningar skall ses över i ett större sammanhang (har hänvisat till betänkandet SOU 1995:63 *Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar* och till Mer-

värdesskatteutredningens arbete, SOU 2002:74), att en sänkning av skattesatsen för konstnärens försäljning även kräver att skattesatsen för import sänks och att det inte är EG-rättsligt möjligt att tillämpa en reducerad skattesats för galleriers omsättning av konstverk. I skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU18 (allmänna motionstiden 2001) uttalade utskottet att denna utredning skulle tillsättas och att yrkandena för det året fick anses tillgodosedda på det sättet.

## Övrigt

Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) föreslår att bestämmelserna i 1 kap. 2 a och b §§ ML om begränsad skyldighet att betala skatt för konstnärer vid försäljning av konstverk slopas. Utredningen menar att det inte finns något stöd i sjätte mervärdesskattedirektivet eller i Sveriges anslutningsfördrag för att tillämpa en regel med innebörd att skatt behöver betalas först när omsättningen av konstverk överstiger 300 000 kr. Effekten av om regeln skulle slopas är att konstnären, om hans omsättningar uppfyller kraven för att utgöra en självständig ekonomisk aktivitet, kommer att betraktas som en beskattningsbar person. Följden av detta är att hans omsättningar av konstverk i princip skall beskattas.

Utredningen föreslår dock att särskilda regler införs för beskattningsbara personer med liten omsättning. Bestämmelsen är generell och innebär att beskattningsbara personer vars sammanlagda årliga intäkter avseende skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom landet understiger 90 000 kr ges rätt att vara befriade från mervärdesskatt. Mervärdesskatteutredningen påtalar att denna regel även kan tillämpas av vid upphovsmans försäljning av konstverk (SOU 2002:74, s. 461). Betänkandet bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

## 4 Livsmedel och serveringstjänster (12 %)

### Gällande lagtext

#### *7 kap. 1 § andra stycket 5 ML*

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

- a) vatten från vattenverk,
- b) spritdrycker, vin och starköl, och
- c) tobaksvaror

### Allmänt

Som framgår av lagtexten beskattas livsmedel med en reducerad skattesats. För serveringstjänster finns det ingen motsvarande bestämmelse vilket innebär att de beskattas med normalskattesatsen, 25 procent. Stödet för Sverige att tillämpa reducerad skattesats på livsmedel finns i artikel 12.3 a jämfört med punkten 1 i bilaga H i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Denna redogörelse tar, liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats, sin utgångspunkt i de förändringar som inträffat efter skattereformen. Som nämnts i kapitel 3 har vissa livsmedel under äldre konsumtionsskattesystem ibland gynnats skattemässigt. Frågan har periodvis fått stor uppmärksamhet. 1983 tillsattes t.ex. en parlamentarisk kommitté (*Utredningen om differentierad mervärdesskatt*) med uppdrag att bedöma om livsmedel helt eller delvis borde befrias från mervärdesskatt. Kommittén lämnade sitt betänkande i oktober 1983, *Skall matmomsen slopas* (SOU 1983:54). I anledning av Sveriges anslutning till EU och en föreslagen sänkning av mervärdesskatten på livsmedel inrättades i maj 1995 en priskommission för att se till att effekterna av dessa förändringar kom konsumenten till del (protokoll vid regeringens

sammanträde den 4 maj 1995, C95/514/KONS). Kommissionen avslutade sitt arbete den 4 juni 1996.

#### 4.1 Bakgrund till regeln

För att stabilisera ekonomin beslöt riksdagen på senvåren 1990 att vidta olika åtgärder avsedda att främja produktion och dämpa konsumtion. I detta syfte höjdes mervärdesskatten tillfälligt från 19 procent till 20 procent av priset inklusive skatt (det motsvarar en höjning från 23,46 procent till 25 procent räknat som pålägg på varans pris exkl. skatt) mellan den 1 juli 1990 och den 31 december 1991. Enligt riksdagens beslut var avsikten att den tillfälliga höjningen av den generella mervärdesskatten skulle slopas från och med den 1 januari 1992, och den generella skattenivån därefter skulle återgå till 23,46 procent (prop. 1989/90:150, FiU40, rskr. 358, SFS 1990:575).

I finansutskottets betänkande 1990/91:FiU30 (s. 65–66) nämns att ett stabiliseringsavtal hade träffats för en stor del av arbetsmarknaden. Detta avtal ansågs även kunna utgöra norm för resterande avtalsområden. Avtalen var utformade för att återställa konkurrenskraft och trygga sysselsättning och var på en mycket låg nivå men ansågs samtidigt ha en god fördelningspolitisk profil. En utgångspunkt för avtalen var att inflationen skulle pressas tillbaka. Utskottet konstaterade att den förestående sänkningen av mervärdesskatten (återgången till den lägre skattesatsen) utgjorde en viktig förutsättning för stabiliseringsavtalen eftersom den skulle bidra till att prisstegringarna dämpades och löntagarnas köpkraft inte urholkades. Utskottet uppgav att man kunde överväga att såsom planerat sänka den generella skattesatsen på alla varor och tjänster från 25 procent till 23,46 procent eller koncentrera sänkningen på vissa varor, t.ex. livsmedel.

Utskottet konstaterade att en generell sänkning av skattesatsen skulle vid fullt genomslag ge en prissänkning med 1,25 procent. Utskottet ifrågasatte genomslaget av en sådan liten skattesänkning mot bakgrund dels av att det kunde vara svårt för konsumenterna att kontrollera en så liten nedsättning och dels att det inte var uteslutet att företag och butiker ansåg att skattesänkningen var så liten att man av olika anledningar inte skulle korrigera priset. Om hela skattesänkningen i stället lades på livsmedel skulle effekten bli så stor att förutsättningarna för ett fullständigt prisgenomslag skulle



förbättras väsentligt. Utskottet menade också att det stora intresse matpriserna och matmomsen rönt under lång tid kunde ses som en garanti för att allmänhetens kontroll av prissänkningarna skulle medföra att priset sänktes.

Utskottets slutsats var att inflationen bäst kunde bekämpas om sänkningen koncentrerades till skatten på livsmedel. Den lägre skattesatsen ansåg man skulle gälla för livsmedel utom alkoholhaltiga drycker och tobak samt omfatta mat serverad i restauranger och personalmatsalar. Den generella skattesänkning som enligt planerna skulle ha genomförts kunde på detta sätt bytas ut mot en skattesänkning på livsmedel och serveringstjänster till 18 procent. Den generella skattesatsen bibehölls på 25 procent. Utskottet riktade ett tillkännagivande till regeringen om att utarbeta lagförslag av den innebörden.

Efter förslag från regeringen infördes därefter reducerad skattesats om 18 procent på bl.a. omsättning av livsmedel och serveringstjänster den 1 januari 1992 (prop. 1991/92:50, 1991/92:SkU5, rskr. 1991/92:50, SFS 1991:1755).

Som ett led i att stabilisera den svenska ekonomin höjdes den reducerade skattesatsen för bl.a. livsmedel och serveringstjänster från 18 till 21 procent den 1 januari 1993 (prop. 1992/93:50 bil. 5, 1992/93:FiU1, 1992/93:SkU18, rskr. 1992/93:158, SFS 1992:1477).

Den 1 januari 1995 slopades den reducerade skattesatsen för serveringstjänster (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, SFS 1994:1798). I propositionen *Mervärdesskatten och EG* konstaterades att EG-reglerna inte medger att serveringstjänster beskattas med reducerad skattesats varför normalskattesatsen därför skulle tillämpas i fortsättningen.

Den skattesats som i dag tillämpas för omsättning av livsmedel är 12 procent. Den infördes den 1 januari 1996 (prop. 1994/95:150 bil. 1 och 7, bet. 1994/95:FiU20, rskr. 1994/95:447, SFS 1995:931). I prop. 1994/95:150 bil. 1 s. 9 motiverade regeringen sitt förslag enligt följande:

Sveriges offentliga utgifter är mycket känsliga för konjunktursvängningar. En av orsakerna till denna känslighet är ersättningsnivåerna i trygghetssystemen. För att skapa en långsiktig uthållighet behöver utgifterna sjunka relativt kraftigt under denna konjunkturuppgång och får sedan inte öka för kraftigt. Som en del i denna strävan föreslår regeringen att ersättningsnivåerna samlat sänks till 75 procent 1 januari 1996.

Förändringar av bidragsnivåer får kraftiga fördelningspolitiska konsekvenser. Därför kombineras sänkningen av nivåerna med ett förslag

om en sänkning av matmomsen från 21 till 12 procent. Detta gynnar särskilt barnfamiljer och låginkomsttagare som i allmänhet använder en relativt stor andel av sin hushållsbudget till matinköp. De sammanlagda konsekvenserna för förändringarna blir därför mera jämnt fördelade. Genom att matmomsen sänks beräknas även inflationen minska med inemot en procentenhet under 1996. Reformen innebär vidare strukturella förbättringar i ekonomin genom att utgiftskvoten och skattekvoten sänks.

I bet. 1994/95:FiU20 uppgav finansutskottet följande:

Förslaget om sänkt livsmedelsmoms skall ses i ett samhällsekonomiskt perspektiv. Regeringen har lagt fram och riksdagen har godtagit förslag om kraftiga förstärkningar av statsbudgeten, både skattehöjningar och utgiftsbesparingar. Något utrymme för en sänkning av det samlade skatteuttaget finns egentligen inte i nuvarande läge utan endast för omfördelningar inom skatteområdet. Riksdagen har under våren ställt sig bakom ett antal höjningar av energiskatterna som på sikt kan förväntas slå igenom på konsumentpriserna. Med en sänkning av mervärdesskatten åstadkoms en skatteväxling som gör att inflationstakten kan dämpas något. Med en lägre matmoms kompenseras också barnfamiljer och låginkomsttagare, vilka använder en relativt stor andel av sina inkomster till mat, för de nedskärningar i de offentliga utgifterna som är nödvändiga med hänsyn till den mycket höga utgiftskvoten (för närvarande cirka 70 procent av BNP). Mot bakgrund härav tillstyrker finansutskottet att mervärdesskatten på livsmedel sänks från 21 % till 12 % den 1 januari 1996.”

#### **4.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt**

I prop. 1991/92:50 (s. 10-14) angavs vilket tillämpningsområde som var avsett att gälla för den reducerade skattesatsen. Det konstaterades att trots att ordet livsmedel användes i många sammanhang fanns det inte någon entydig allmängiltig definition av begreppet. I propositionen uttalas att frångående av en enhetlig skatt ofrånkomligen leder till komplikationer i tillämpningen men att storleken av dessa är beroende av hur väl man lyckas definiera området för reducerad skattesats. Målet var att området skulle vara så entydigt som möjligt och att det skulle överensstämma med annan tillämpning eller med vad som i allmänhet förstås med begreppet.

Den definition som bäst motsvarade lagstiftarens krav var den definition som fanns i livsmedelslagen (1971:511). Enligt livs-

medelslagen förstods med livsmedel matvaror, dryckesvaror (inkl. dricksvatten), njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor. Varor som omfattades av läkemedelsförordningen (1962:701) räknades dock inte som livsmedel enligt livsmedelslagen. Avgränsningen innebar därför att praktiskt taget alla produkter, utom läkemedel, som på något sätt förtärs (sväljs, sugas eller tuggas) av människor behandlas som livsmedel. Däremot är inte mat till djur livsmedel och beskattas med 25 procent.

I propositionen uppmärksammades några särskilda avgränsningsfrågor. En var frågan om när en råvara övergår till att bli en vara som är avsedd att förtäras av människor. I propositionen gjordes därför uttalanden om när spannmål, djur (fisk och köttproducerande djur) och mjölk övergår från att vara en råvara till att bli livsmedel (prop. 1991/92:50, s. 12).

Beträffande råvarorna kan sammanfattningsvis sägas att en direkt anknytning till livsmedelslagen innebär att spannmål betraktas som livsmedel när det kommit till kvarnanläggningen och där bedömts kvarngillt. Kött betraktas som livsmedel när de köttproducerande djuren kommer till slakteriet och då underkastas veterinärbesiktning. Fisk anses som livsmedel redan när den rensas och bearbetas ute till havs. Mjölk blir livsmedel när den ankommer till mejeriet.

Frågan om hur livsmedelstillsatser respektive vissa särskilda produkter som kan användas både som livsmedel och som insatsvara i t.ex. kemisk industri skulle behandlas mervärdesskatterättsligt berördes också särskilt i propositionen. Det uttalades att för att inte få onödiga problem vid tillämpningen av skattelagstiftningen skulle också livsmedelstillsatser som de definierades i livsmedelslagen omfattas av den lägre skatten. Vad gällde insatsvarorna uttalades att det fick accepteras att vissa varor som i realiteten inte ingår i livsmedelsproduktionen skulle få del av skattesänkningen. Det konstaterades samtidigt att den bestående skatteeffekten av detta borde bli mycket liten eftersom köparen i regel har avdragsrätt för ingående moms.

Livsmedelslagens definition av livsmedel innebar att även alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak skulle räknas som livsmedel. Någon avsikt att dessa varor skulle beskattas med reducerad skattesats fanns dock inte. Av den anledningen angavs särskilt att bestämmelsen inte skulle gälla för dessa varor. När det gällde folköl menade man att praktiska skäl talade för att samtliga drycker som såldes i den vanliga matvaruaffären skulle ha samma skattesats.

I livsmedelslagens definition av livsmedel ingick även dricksvatten. I propositionen konstaterades dock att enbart en ringa del av det vatten som kommer från vattenverk används som dricksvatten. Merparten av vattnet användes i stället för bad, diskning, tvätt eller liknande ändamål. Praktiska skäl talade därför för att vatten som tillhandahölls från vattenverk skulle beskattas med normalskattesatsen. Annat vatten som såldes, t.ex. buteljerat i butiker eller som tillhandahålls på restauranger, skulle dock betraktas som livsmedel.

Vid sänkningen av livsmedelsmomsen den 1 januari 1992 sänktes också restaurangmomsen. Vid införandet av den reducerade skattesatsen för livsmedel och serveringstjänster uttalades följande i den delen (prop. 1991/92:50, s.13–14):

Fram till den 1 januari 1990 omfattades som nämnts också serveringstjänster av de s.k. reduceringsreglerna. Detta innebar att mat som köptes från ett serveringsställe för hemtagning fick en högre mervärdeskatt än den mat som äts upp på serveringsstället. De praktiska och kontrollmässiga svårigheterna med denna ordning var påtagliga. Resurser fick tas i anspråk för att se till att denna olikhet i skattebelastning verkligen upprätthölls. Erfarenheterna från denna tid visar att man bör undvika att serveringsställen hamnar i samma situation som tidigare. Försäljning av livsmedel på serveringsställen för hemtagning omfattas av den av mig föreslagna sänkningen av mervärdeskatten.

Det konstaterades således att tillämpningen av olika skattesatser för omsättning av livsmedel och serveringstjänster inneburit praktiska problem som departementschefen var angelägen om att undvika.

Vid medlemskapet i EU den 1 januari 1995 anpassades ML:s regler i olika avseenden. Bland annat konstaterades att det saknades stöd för att fortsätta tillämpa reducerad skattesats för omsättning av serveringstjänster. Den reducerade skattesatsen för serveringstjänster slopades därför från detta datum. I förarbetena till lagändringen (prop. 1994/95:57) gavs ingen vägledning av hur olika avgränsningsproblem mellan omsättning av livsmedel och serveringstjänster skulle hanteras.

Skattesatsen för omsättning av livsmedel sänktes den 1 januari 1996 från 21 procent till 12 procent av beskattningsunderlaget. Någon ytterligare definition av begreppet livsmedel gjordes inte i det sammanhanget (prop. 1994/95:150 bilaga 7).

### 4.3 Kartläggning av de avgränsningsproblem regeln fört med sig

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till återspeglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragningsproblem som kan knytas till regeln.

När det gäller den reducerade skattesatsen för livsmedel var lagstiftaren medveten om att det var mycket viktigt att utforma avgränsningen av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen på ett så tydligt och lättkontrollerat sätt som möjligt. Av den anledningen klarlades, som redogjorts för ovan, vissa förväntade avgränsningssituationer redan i propositionen. Trots detta har det funnits avgränsningsfrågor som behövt lösas genom praxis och genom uttalanden av Riksskatteverket. Framför allt uppstod avgränsningsproblem efter att nedsättningen av restaurangmomsen slopades den 1 januari 1995.

#### Domstolsavgöranden

##### *Kammarrätten i Göteborg den 2 april 2001*

Frågan i målet var om försäljning från ett gatukök skulle anses utgöra omsättning av serveringstjänst eller av livsmedel. Målet avsåg en gatuköksverksamhet där försäljningen skedde direkt genom en lucka och maten tillhandahölls på engångsemballage. I anslutning till gatuköket fanns dels ett rum med ca 20 sittplatser och dels ca 50 sittplatser utomhus. Länsrätten hade i den av skattemyndigheten överklagade domen ansett att det i företagets tillhandahållande fanns inslag av både varuförsäljning och tjänsteförsäljning i en och samma omsättning. Med hänsyn till det huvudsakliga inslaget av varuförsäljning och det ringa inslaget av tjänst som företagets prestation innebar ansåg länsrätten att omsättningen i sin helhet skulle betraktas som omsättning av livsmedel.

Kammarrätten ansåg dock att i företagets verksamhet ingick en serie tjänster alltifrån tillagning av maten till överlämnandet av denna till kunden. Även de anordnade sittplatserna, som ansågs vara tillräckligt många för att en serveringslokal skulle anses föreligga, ingick enligt kammarrättens mening i de tillhandahållna

tjänsterna. Till den del kunderna konsumerade den inköpta maten vid de tillhandahållna sittplatserna ansåg därför kammarrätten att omsättningen skulle betraktas som en serveringstjänst. Domen har överklagats till regeringsrätten.

*Skatterättsnämndens förhandsbesked den 10 juni 2002*

Frågan i målet var bl.a. om tillhandahållande av lunchmat till anställda var att betrakta som tillhandahållande av livsmedel eller serveringstjänst. Av målet framgår att bolaget bedrev hotell- och restaurangverksamhet. Bolaget tillhandahöll anställda lunchmåltider som levererades i kantiner till en personalmatsal där personalen själva tog maten. Personalen hämtade och lämnade porslin m.m. på därför avsedda platser. Skatterättsnämnden ansåg mot bakgrund av uttalanden i förarbeten och EG-domstolens praxis (åberopade C-231/94 Faaborg-Geltingen Linien A/S) att tillhandahållandet till övervägande delen fick anses som ett tillhandahållande av tjänster inom ramen för bolagets restaurangverksamhet. Målet har överklagats av sökanden.

*Kammarrätten i Jönköping den 13 juni 2002*

Domstolen hade att ta ställning till om en arbetsgivares tillhandahållande av luncher till sin personal skulle anses utgöra tillhandahållande av tjänster eller av varor. Arbetsgivaren, som inte bedrev serveringsverksamhet, hade köpt portionsförpackade luncher från utomstående entreprenör. En av de anställda tog emot personalens önskemål efter en veckomatsedel och gjorde dagliga beställningar hos leverantören. Maten levererades portionsvis och sattes in i särskilda värmeskåp. Arbetsgivaren tillhandahöll utöver själva lunchlokalen även porslin och diskmaskin. Skattemyndigheten ansåg att arbetsgivaren tillhandahållit en serveringstjänst eftersom denne till sin personal tillhandahållit lagad mat för omedelbar konsumtion i lokal som arbetsgivaren disponerade. Till stöd för denna uppfattning hänvisade skattemyndigheten bl.a. till EG-rätten ( C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S). Kammarrätten bedömde emellertid arbetsgivarens tillhandahållande av luncherna som varuleveranser. RR har efter överklagande av RSV beslutat att inte meddela prövningstillstånd i målet.

*Skatterättsnämndens förhandsbesked den 27 februari 2003*

Frågan i målet var om ett bolag skulle anses tillhandahålla livsmedel eller en serveringstjänst. Bolagets personal tillagade lunchmat på arbetsplatsen i uppdragsgivarens kök, ställde ut kantiner med maten på särskilda serveringsbord samt tog emot betalning och svarade för diskningen. Nämnden menade att det inte var fråga om "mat för avhämtning" utan om en verksamhet förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra omedelbar konsumtion på därför avsedd plats. Eftersom verksamheten enligt nämndens uppfattning ansågs utgöra lunchrestaurangverksamhet (serveringstjänst) skulle mervärdesskatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

*Skatterättsnämndens förhandsbesked den 8 oktober 2003*

Sökandebolaget (en restaurang) låter anställda mot avtalad ersättning äta en värdemeny samt dricka en kopp kaffe. I målet var en av frågeställningarna om tillhandahållandet av kosten utgjorde tillhandahållande av en vara eller av en tjänst. Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning:

Bolaget tillhandahåller sina anställda aktuella måltider för konsumtion i ett särskilt personalutrymme i restaurangen. Personalen får själv plocka ihop och ställa fram måltiden. Den får också ta bort resterna och snygga upp efter sig. Oaktat dessa förhållanden är det emellertid inte, som anförs i domen angående Faaborg-Geltingen Linien A/S, fråga om en verksamhet som avser livsmedel för avhämtning utan om en verksamhet förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats. Bolagets tillhandahållande skall därför anses utgöra tillhandahållande av tjänster."

*Övrigt*

För tiden innan skattereformen finns rättsfall med liknande problematik (med den skillnaden att det var serveringstjänsten som var lägst beskattad). Se t.ex. regeringsrättens rättsfall Aa-203/85 och Aa-212/83.

I rättstillämpningen har det även funnits behov av att avgränsa tillämpningsområdet för serveringstjänster gentemot andra typer av

omsättningar än livsmedel. I avsnitt 1 om hotelltjänster och avsnitt 11 om personbefordran ges några exempel.

## Uttalanden av Skatteverket

### *Gränsdragning mot serveringstjänster:*

Med anledning av att skattesatsen för serveringstjänster höjdes till normalskattesatsen den 1 januari 1995 meddelade Riksskatteverket rekommendationer om serveringstjänster (RSV S 1995:20).<sup>1</sup> Skälet var bl.a. att ge vägledning åt näringsidkare och skatteförvaltning att bedöma om omsättning avsåg livsmedel eller en serveringstjänst. Det konstaterades att för att en serveringstjänst skall anses föreliggande krävs att serveringsvaran tillhandahålls inom en därför iordningställd lokal. I rekommendationen p. 2.3 anges följande:

Som serveringslokal bör anses sådan restaurang-, cafe- eller annan lokal, som är särskilt iordningställd för att mat och dryck skall intas där. Lokalen behöver inte vara fast inredd för servering eller enbart användas för serveringsändamål. Sammanträdesrum, hotellrum och liknande lokal i anslutning till restaurangverksamhet bör anses som serveringslokaler. Detsamma bör gälla särskilt iordningställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarsservering. Även en på sådant sätt iordningställd lokal eller plats som beställaren av serveringstjänsten tillhandahåller bör betraktas som serveringslokal.

Som serveringslokal bör anses cafe- eller restaurangvagn på tåg, men däremot i allmänhet inte sittvagn. Samma synsätt bör gälla för fartyg. Flygplan bör normalt ses som en serveringslokal.

Att i anslutning till gatukök, kiosk eller liknande försäljningsställe sätta ut ett fåtal bord eller stolar bör däremot inte medföra att serveringslokal kan anses föreliggande.

Om serveringsvaran inte äts på serveringsstället utan i stället tas med därifrån är det fråga om en varuförsäljning. Skattesatsen för livsmedel skall i sådana fall tillämpas. I rekommendationen har RSV uttalat sig om denna situation (p. 2.5.1 och 2.5.2).

#### 2.5.1 Hämtmat

För att försäljning av serveringsvara i serveringslokal skall anses som omsättning av livsmedel bör varan tillhandahållas på ett sådant sätt att det är uppenbart att förtäringen inte skall ske i serveringslokalen. Så kan vara fallet om varan tillhandahålls i kartong, påse,

---

<sup>1</sup> Rekommendationen upphörde att gälla den sista mars 2005 (SKV A 2005:4 mervärdesskatt). Även om rekommendationen formellt upphört torde det vara sannolikt att stora delar av den förs in i Skatteverkets handledning för mervärdesskatt.



folieform eller att det på annat sätt, exempelvis genom prissättningen, framstår som uppenbart att avsikten är att förtäringen skall ske utanför lokalen.

Enbart den omständigheten att serveringsvaran tillhandahålls i varuautomat inom serveringslokalen bör inte innebära att omsättningen skall anses som en varuförsäljning.

#### 2.5.2 Matvaruleveranser

När livsmedel tillhandahålls i andra än egna lokaler kan svårighet uppstå att avgöra om fråga är om serveringstjänst eller matvaruleverans. Servering förutsätter ett visst inslag av serviceinsatser, något som helt eller delvis saknas vid matvaruleveranser.

Om tillhandahållande av serveringsvara i annans lokal även innebär ett åtagande att med egen personal t.ex. tillaga mat, duka, servera eller diska bör omsättningen ses som en serveringstjänst. Detta bör gälla även vid enstaka tillhandahållande och även om det sker i privatbostad.

Avgörande vid bedömningen av om en serveringstjänst skall anses föreligga bör vara serviceinsatsens omfattning. Bedöms denna som ringa bör det inte vara fråga om en serveringstjänst. Som exempel på detta kan nämnas att färdiglagad mat levereras till kundens personalmatsal och denne själv håller med serveringspersonal eller att kundens anställda själva får ta maten från levererade kantiner eller uppläggningsfat.

Skatteverket har i skrivelse den 2 april 2004 besvarat en fråga om Mervärdesskatt, serveringstjänst eller leverans av vara (dnr 130-229280-04/1152). I skrivelsen hänvisas till gällande praxis inom EG-rätten och den ovan redovisade rekommendationen.

#### *Gränsdragning mot läkemedel*

I en skrivelse från RSV till skattemyndigheterna konstaterades att en förändring av läkemedelslagen inneburit att vissa varor som innan den 1 juli 1993 var klassade som livsmedel blivit klassade som läkemedel (RSV:s skrivelse den 30 maj 1994, dnr 3810-94/900). Begreppet naturmedel hade utmönstrats ur läkemedelslagen. I stället användes begreppen frislistade naturmedel och naturläkemedel vilka båda fortsättningsvis omfattades av läkemedelslagen. Eftersom mervärdesskattesatsen var olika för läkemedel (25 procent i allmänhet och 0 procent om de utlämnas enligt recept) och livsmedel (då 21 procent) fick denna ändring i läkemedelslagen betydelse även ur momssynpunkt. Effekten blev enligt RSV:s skrivelse att naturmedel och naturläkemedel inte kunde betraktas som livs-

medel och därför inte heller skulle beskattas med den reducerade skattesatsen 21 procent.

I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 340–341) anges att frilistade naturläkemedel och naturläkemedel omfattas av läkemedelslagen och därför inte anses som livsmedel vid tillämpningen av ML. Detsamma gäller homeopatiska preparat som enligt EG-direktiv om humanläkemedel anses som läkemedel. I handledningen konstateras att omsättningen av dessa preparat skall beläggas med 25 procent moms. Försäljning av läkemedel enligt recept är däremot en momsfri omsättning men får enbart expedieras av apotek. Vidare anges i handledningen att andra hälsokostpreparat, såsom kosttillskott, är livsmedel och beläggs med 12 procent moms.

#### *Livsmedel eller råvara*

I förarbetena till lagstiftningen (se ovan) gav departementschefen några exempel på när en råvara skulle anses övergå till att bli livsmedel och således avsedd att förtäras av människor. RSV har i handledningen (Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2004, s. 341–342) funnit skäl att ge fler och mer detaljerade exempel. Om t.ex. jägare säljer vilt skall den reducerade skattesatsen användas vid försäljning till konsument medan normalskattesatsen skall användas vid försäljning till uppköpare. Ett annat exempel är att fiskodlars försäljning till fiskeklubbar m.fl. för utplantering i sjöar inte skall anses som försäljning av livsmedel utan beskattas med 25 procent.

#### *Alkoholhaltiga drycker*

Alkoholhaltiga drycker räknas som livsmedel enligt livsmedelslagen. Däremot skall de enligt ML inte omfattas av den lägre skattesatsen (med undantag dock för alkoholsvagare ölsorter, se ovan). När det gäller s.k. snabbsatser för egentillverkning av öl och vin anser Skatteverkets dock att sådana varor skall omfattas av skattesatsen 12 procent (Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2004, s. 342).

## Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och på uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

- Fördelning servering/livsmedel: Definitionen av serveringstjänst innebär att med en sådan tjänst förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom en serveringslokal, dvs. en därför iordningsställd lokal eller plats (prop. 1991/92:50). Denna definition medför att det uppkommer svårigheter för de flesta företag som tillhandahåller luncher, pizzor, hamburgare m.fl. maträtter att fördela ersättningen för sina tillhandahållanden efter de båda skattesatserna 25 % och 12 %. Företagen måste i sin redovisning särskilja de intäkter som avser tillhandahållanden avsedda för förtäring inom serveringslokalen inklusive eventuell utomhusservering respektive utanför densamma. Var kunden kommer att förtära den anskaffade serveringsvaran kan inte slutligen konstateras förrän efter det att kunden betalat och företaget registrerat försäljningen i sin kassa-redovisning. Vad som är rätt moms att betala för tillhandahållanden av detta slag kan således i princip inte fastställas förrän efter det att affärshändelsen genomförts. Här finns därför uppenbara problem för företagen att hantera sina intäkter på ett ur momssynpunkt korrekt sätt. Motsvarande problem uppkommer naturligtvis för Skatteverket vid kontroll av om rätt moms redovisats. Till följd av dessa förhållanden uppkommer det långdragna och därmed också både för företagen och Skatteverket resurskrävande diskussioner om vilken moms som rätteligen ska redovisas.
- Cateringföretag: Motsvarande ställningstagande, dvs. serveringstjänst eller ej, gäller för cateringföretagen. Levereras enbart av färdiglagad mat, serveringslokalens beskaffenhet, ingår porslin, finns personal som fyller på buffé, tar betalt m.m. i serveringslokalen? Detta är frågor som måste besvaras för att kunna bedöma var gränsen går för när tillhandahållandet blir en serveringstjänst?
- Serveringslokal: Restaurangföretag tillhandahåller buffé, ser till att det finns tillräckligt med mat, tar reda på matrester i vissa fall, tar hand om diskning i samband med konferenser eller mässor i konferenslokaler, mässlokaler eller motsvarande utrymmen. Betydelsen av att tillhandahållandet sker i lokaler som inte ligger i anslutning till restaurangföretagets egna lokaler? (Jämför Skatte-

- rättsnämndens förhandsbesked den 27 februari 2003 under rubriken domstolsavgöranden ovan.)
- Serveringstjänst eller livsmedel: På en campinganläggning finns en särskilt inhägnad badanläggning. Inom denna badanläggning finns en restaurang med därtill hörande utomhusservering. Inom området finns stora gräsytor för picknick och solbad. En del av gästerna som inhandlat förtäring i restaurangen tar med sig maten ut på gräsmattan och förtär den på den egna picknickfilten. Tillhandahållandet sker inte på något annat sätt än för de gäster som sitter kvar i restaurangen eller utnyttjar utomhusserveringen, dvs. ingen särskild förpackning. De betalar inte heller något annat pris. Möjlighet till att disponera serveringslokalen väljs bort. Vad tillhandahålls i de fall gästen förtär kaffe, bröd eller tillagad mat på gräsmattan och efter vilka grunder ska fördelning av ersättningen ske på de olika skattesatserna för serveringstjänst respektive för livsmedel?
  - Tillfällig servering: Ett företag bedriver tillfällig servering i en mässhall. Företaget ställer i ordning en serveringslokal med stolar och bord med plats för ca 80 gäster. I mässhallen upprättas dessutom små försäljningsställen här och var med försäljning av kaffe och bröd. Runt dessa mindre försäljningsställen finns inga stolar och bord dvs. ingen serveringslokal i vart fall inte i omedelbar närhet till dessa försäljningsställen. Den stora serveringslokalen är i samma mässhall. Serveringstjänst eller livsmedelsförsäljning?
  - Fördelning servering – konsert: För företag inom restaurangbranschen har Skatteverket också problem med konsert contra restaurangunderhållning. Definitionsproblem beträffande vad som ska anses vara en konsert i momshänseende. Kombinationserbjudanden med konsert och serveringstjänster skapar problem vid fördelning av den gemensamma ersättningen på skattesatserna 6 % och 25 %.
  - Vildmarkssafari: På en s.k. vildmarkssafari kan tillhandahållas tillagad mat i lappkåta. Kåtan kan vara utrustad med bord och stolar/bänkar med renhudar eller enbart bänkar med renhudar eller inte alls utrustad. Ibland tillagas maten i kåtan av medföljande kock, ibland levereras färdiglagad mat i kantiner och ibland får kunden en påse med mat och får tillaga maten själv. Maten serveras på plasttallriker eller intages utan tallrik eller bestick. I regel finns det inte tillgång till rinnande vatten eller elektricitet. Tillhandahållandena kan även ske i fjällstugor, i naturen eller på campinganläggningar. Här finns gränsdragningsproblem. Tillhandahålls maten i serveringslokal? Är det fråga om serveringstjänst/-restaurangverksamhet, livsmedelsförsäljning?
  - Fraktkostnader: Ett annat problemområde är fördelning av debiterad ersättning för fraktkostnader på de två skattesatserna när säljaren står för frakten av livsmedel och andra varor till butiker. Om leverantören tillämpar styckepris exklusive frakt på varorna så blir fraktkostnaden en extra tilläggspost på fakturan

och därmed kan ett lägre styckepris debiteras kunden än vad som skulle skett om fraktkostnaden ingick i varje varas pris. Fraktkostnaden debiteras sedan i en del fall utan fördelning på de olika varugrupperna, med tillämpning av en av skattesatserna.

Att en fördelning av ersättningen för fraktkostnaden enligt Skatteverkets uppfattning ska ske framgår av RSV:s skrivelse 2002-09-13, dnr 1979-02/120. Vid transaktioner mellan skattskyldiga företag med obegränsad avdragsrätt leder ett sådant felaktigt förfarande som beskrivits ovan inte till något skattebortfall men vid försäljningar till kunder som saknar eller har begränsad avdragsrätt för ingående moms uppkommer en felaktig beskattning.

*Synpunkter som framförts i samband med besvarandet av enkätundersökning (avseende tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser) i Växjöregionen*

- Livsmedel/servering – kraven på vad som utmärker en serveringslokal är oklara.
- Livsmedel/servering – svår gränsdragning, svårhanterligt och svårkontrollerat genom att problem föreligger att i efterhand komma fram till omfattningen av serveringstjänsterna.
- Serveringstjänst eller entréavgift t.ex. i samband med konsert där kaffe o kaka ingår?
- Det vanligaste området med avgränsningsproblem är försäljning av livsmedel gentemot servering. Allt som har med catering och avhämtning av något slags tillagad mat är krångligt. Vad är servering? Bord och stolar? Avhämtning? Dessutom svårt att kontrollera.

## Synpunkter från branschen

### *Restaurangbranschen*

Utredningens sekretariat träffade Sveriges Hotell & Restaurangföretagare (SHR) den 14 maj 2003. SHR framförde då att det var viktigt att neutralitet i momshänseende kunde skapas mellan omsättning av livsmedel och serveringstjänster. Samma skattesats borde därför tillämpas. SHR menade att nuvarande regler skapar olika avgränsningsproblem (catering, hämtmat, livsmedelskedjornas utbud av färdiglagad mat osv.) och är konkurrensneutralt genom att likvärdiga produkter beskattas olika. SHR menade att den gemensamma skattesatsen för livsmedel och serveringstjänster borde vara lägre än normalskattesatsen eftersom det är viktigt att

turistsektorn (hotell och restauranger i detta fall) har goda konkurrensförutsättningar gentemot omvärlden.

### *Returemballage*

Av Finansdepartementets promemoria avseende vissa mervärdeskattefrågor av den 7 juni 2002 (Fi2002/2346) framgår följande. Systembolaget AB hade i skrivelse till departementet begärt att en enhetlig skattesats skulle införas för returemballage. Enligt gällande regler skall samma skattesats tillämpas för panten som för innehållet i flaskorna. Effekten av denna regel är att för returflaskor m.m. i livsmedelshandeln tillämpas skattesatsen 12 procent (t.ex. när flaskorna innehöll läsk) medan för samma emballage i systembutikerna tillämpas skattesatsen 25 procent (normalskattesats för vin, sprit och starköl). Systembolaget menade att de olika skattesatserna hade skapat en växande irritation bland kunder, som i livsmedelshandeln får en lägre pantsättning än som betalats vid inköpen hos Systembolaget. Man menade att en tillämpning av samma skattesats för panten oberoende vad emballaget innehöll skulle lösa problemen. Det bör noteras att Systembolaget inte tar emot burkar för pantning.

I syfte att lösa frågan föreslogs i promemorian att normalskattesatsen alltid skulle tillämpas för den del av beskattningsunderlaget som avsåg emballaget.

Av remissammanställningen till promemorian (2002-09-13) framgår att samtliga remissinstanser som yttrade sig över förslaget avstyrkte lagändringen. Bland annat anfördes att tillämpningen av olika skattesats för varan och förpackningen (förpackningen skulle alltid beskattas med 25 procent även om den innehöll t.ex. läsk som skulle beskattas med 12 procent) skulle innebära problem i den praktiska hanteringen inom livsmedelsbranschen.

Promemorians förslag i denna del har inte lett till något förslag om lagändring.

### **Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar**

Av skatteutskottets behandling av motionsyrkanden från den allmänna motionstiden framgår att yrkanden som avser förändring av livsmedelsmomsen i sig inte har varit särskilt frekventa. Ett

exempel utgör dock motion vari sänkt mervärdesskatt föreslogs på miljömärkta produkter och kravodlade livsmedel (bet. 2000/01:SkU15). Ett annat exempel utgör yrkande om att olika skattesats skall tas ut beroende på hur nyttig maten är. I motionerna 2003/04:SkU08 och 2004/05:SkU71 nämns att momsens på socker och fettrika produkter skulle kunna vara hög medan momsens på frukt och grönt skulle kunna vara låg.

Däremot har flera motioner ingetts varje år med yrkanden om att tillämplig skattesats för serveringstjänster borde sänkas till samma skattesats som livsmedel (se bl.a. 2003/04:SkU20, 2002/03:SkU10, 2001/02:SkU18 och 2000/01:SkU15). I motion 2003/04:Sk384 framställs vidare yrkande om att utredningen bör ta ställning till de särskilda problem som nuvarande momsregler innebär för s.k. cateringföretag som levererar mat.

Riksdagsmän har vidare vid ett flertal tillfällen ställt frågor för skriftligt svar till finansministern. Frågorna har haft samband med beskattningen av serveringstjänster. Antingen har frågeställaren velat ha svar på vad finansministern tänker vidta för åtgärd för att sänka skatten på serveringstjänster (se t.ex. 2001/02:913 och 2001/02:1318) eller så har frågeställaren velat veta vilka åtgärder finansministern ämnar vidta för att få en rättvis konkurrenssituation i mervärdesbeskattningen mellan livsmedel och serveringstjänster (se t.ex. 1998/99:608, 1999/2000:477 och 2000/01:1099). I sina svar har finansministern konstaterat att EG:s regelverk inte tillåter en reducerad mervärdesskattesats på serveringstjänster och att han inte avser att vidta någon särskild åtgärd i anledning av frågan.

I fråga 1997/98:910 till socialministern uppmärksammas att hälsofil som klassats som naturläkemedel vid försäljning i livsmedelsbutiker beskattas med 25 procent mot 12 procent för livsmedel.

## Övrigt

### *Generellt om gränsdragningen mellan livsmedel och serveringstjänster*

Som redan nämnts har det även tidigare funnits skillnader i mervärdesskattesatserna mellan serveringstjänster och livsmedel. Fram till den 1 januari 1990 tillämpades en reduceringsregel för serveringstjänster. Beskattning skedde med 60 procent av hela ersätt-

ningen inklusive moms. Serveringstjänster hade ända sedan förordningen om allmän varuskatt beskattats med någon form av reduktion. I förarbetena till förordningen om allmän varuskatt (prop. 1959:162 s. 228) angavs att skälet för reduktionen var att eftersom serveringstjänsten belastas med särskilda kostnader (för serveringslokal, möbler, glas och porslin, serverings- och diskpersonal osv.) medförde det att konsumenten fick betala ett avsevärt mycket högre pris för en serveringsmåltid jämfört med motsvarande mängd färdiglagad mat i en livsmedelsbutik. Av detta följde att även skattebelastningen blev högre.

Frågan om det från administrativa, kontrolltekniska, och fördelningspolitiska synpunkter skulle vara lämpligt att sänka eller slopa mervärdesskatten på livsmedel utreddes i början 80-talet av Utredningen om differentierad mervärdesskatt (SOU 1983:54 *Skall matmomsen slopas?*). Kommitténs slutsats var att de administrativa och kontrolltekniska konsekvenserna av en differentiering framstod som avskräckande samt att de åsyftade fördelningspolitiska effekterna av en differentiering skulle vara mycket begränsade i förhållande till kostnaderna för åtgärden och i förhållande till andra tänkbara åtgärder.

I RSV Rapport 1985:4 *Förenklningar inom mervärdesskatten Enklare moms!* lämnade RSV synpunkter på den då gällande reduceringsregeln för serveringstjänster. RSV redogör utförligt i rapporten för de olika tillämpningssvårigheter den dåvarande regeln medförde. Bland annat konstateras att ett krav för att den reducerade skattesatsen skall tillämpas i princip är att maten förtärs på stället. Man konstaterar att särskilt när det gäller konditorier och gatukök kan det vara svårt att avgöra var varan egentligen kommer att förtäras. RSV menade sammanfattningsvis att ett förtydligande av regeln (tydligare avgränsningar i olika avseende, t.ex. gentemot livsmedel) skulle undanröja vissa svårigheter men även skapa nya avgränsningsproblem. RSV ansåg sammanfattningsvis efter att ha redogjort för praktiska och kontrolltekniska fördelar att reduceringsregeln för serveringstjänster borde slopas. RSV hänvisade i sammanhanget till att frågan tidigare uppmärksammats i ett delbetänkande till mervärdesskatteutredningen (Ds Fi 1973:3). Utredningen hade anfört att det knappast fanns någon förenklning av reglerna som skulle leda till en enklare tillämpning men att däremot slopandet av reduceringsregeln skulle undanröja svårigheterna.

Det kan antas att många av de tillämpnings- och gränsdragningsproblem som RSV redogör för i sin rapport även existerar med nu-



varande regler (även om det numera är livsmedel som är högre beskattat än serveringstjänster).

#### *Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel*

I budgetpropositionen för 2002 (prop. 2001/02:1, del 1, s. 205) redogjordes för att kommissionen diskuterat möjligheten att inom EG använda reducerade skattesatser för att främja t.ex. miljöskydd. Mot den bakgrunden och som ett led i miljöpolitiken uttalade regeringen att den avsåg att utreda de rättsliga förutsättningarna för att sänka mervärdesskatten på omsättning av kravmärkta livsmedel och samtidigt göra en bedömning av det lämpliga i en sådan åtgärd.

Regeringen beslutade den 14 februari 2002 att tillsätta en arbetsgrupp inom Finansdepartementet med detta uppdrag. Uppdraget redovisades i oktober 2002 i promemorian *Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel* (DS 2002:51). Arbetsgruppens arbete utmynnade i två huvudslutsatser: Likabehandlingsprincipen i EG-rätten innebär att Sverige inte kan införa olika skattesatser för miljömärkta (ekologiska) livsmedel och andra livsmedel. En ensidig svensk differentiering bedömdes inte kunna utformas så att den blir EG-konform. Den ekonomiska analysen visade att mervärdesskatten inte var det mest lämpliga miljöpolitiska styrmedlet.

## 5 Böcker, dagstidningar, tidskrifter m.m. (6 %)

### Gällande lagtext

#### *7 kap. 1 § tredje stycket 1–4 ML*

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 atlaser, väggkartor 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 läshandikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,

## Allmänt

Denna redogörelse tar liksom kartläggningen av övriga områden för reducerad skattesats sin utgångspunkt i de förändringar som genomförts efter skattereformen.

Stödet för Sverige att tillämpa reducerad skattesats på omsättning av böcker, tidskrifter m.m. finns i första hand i artikel 12. 3 a jämfört med punkten 6 till bilaga H i sjätte direktivet. Vad avser utrustning särskilt avsedd för läshandikappade finns stödet i punkten 4 i samma bilaga.

## 5.1 Bakgrund till reglerna

### Allmänna nyhetstidningar

Ett undantag från beskattning vid försäljning av allmänna nyhetstidningar har tillämpats under lång tid. Skattetekniska skäl hade åberopats för att försäljningen av dessa tidningar skulle vara undantagna från den allmänna varuskatten. I de båda utredningar som låg till grund för 1969 års mervärdeskattelag förordades att försäljning av allmänna nyhetstidningar skulle föras in under mervärdeskatteplikten (SOU 1964:25 och Stencil Fi 1967:10). I prop. 1968:100 (s. 107 f) uttalades dock att undantaget från den allmänna varuskatten skulle överföras till mervärdeskatten i avvaktan på resultatet av den då pågående presstödsutredningen. Under åberopande av skattetekniska skäl gjordes undantaget till ett kvalificerat sådant (0 % utgående mervärdeskatt med rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt).

I utredningen *Reformerad mervärdeskatt m.m.* (SOU 1989:35, s.173–178) förordades att skatteplikten för tidningar skulle utsträckas till att även gälla allmänna nyhetstidningar. Frågan om erforderligt stöd till de tidningar som verkligen behövde det menade man borde bli föremål för en särskild utredning. Departementschefen instämde i princip i vad kommittén anfört om de allmänna nyhetstidningarna (prop. 1989:111, s. 96). Han menade dock att en skatteplikt för nyhetstidningar skulle kunna få till följd att framför allt lågtäckningstidningarna skulle behöva kompenseras för att ambitionerna inom pressområdet skulle kunna upprätthållas. Detta kunde på sikt bli mycket kostnadsdrivande för presstödet. Vid en samlad bedömning menade departementschefen därför att

undantaget från skatteplikt för de allmänna nyhetstidningarna borde bestå.

I betänkandet *Vissa mervärdesskattefrågor II* (SOU 1993:75) föreslogs att undantaget från skatteplikt skulle slopas av konkurrensneutralitetsskäl och att en enhetlig skattesats om 12 procent borde införas för allmänna nyhetstidningar, andra periodiska publikationer och böcker. Utredningens förslag ledde inte till någon lagstiftning.

Vid Sveriges anslutning till EG konstaterades att det saknades möjlighet att bibehålla det kvalificerade undantaget med stöd av gällande regler i sjätte direktivet. I anslutningsförhandlingarna fick dock Sverige rätt att under en övergångstid bibehålla det kvalificerade undantaget för tidningar (SFS 1994:1501, s. 5792).

I prop. 1995/96:45 *Mervärdesskatt på allmänna nyhetstidningar* föreslog regeringen att skatteplikt skulle införas på omsättning av allmänna nyhetstidningar och mervärdesskattesatsen skulle bestämmas till 6 procent. I propositionen konstaterades att undantaget för dagstidningar framför allt motiverats av tidningarnas framskjutna roll i den demokratiska processen. Regeringen uppgav att detta motiv i högsta grad fortfarande var giltigt men att den statsfinansiella situationen var så ansträngd att regeringen ansåg det nödvändigt att föreslå att skatteplikt skulle införas. Regeringen menade att förslaget tillgodosåg både de statsfinansiella intressena, samtidigt som konkurrensneutraliteten förbättrades. Man uttalade vidare att val av tillämplig skattesats måste stor vikt läggas vid dagspressens centrala betydelse i den demokratiska processen. Skattesatsen bestämdes därför till 6 procent.

Slopadet av det kvalificerade undantaget - och införandet av reducerad skattesats - trädde i kraft den 1 januari 1996 (prop. 1995/96:45, bet. 1995/96:SkU12, rskr. 1995/96:82, SFS 1995:1364).

### **Böcker m.m.**

Yrkanden om att skattesatsen för böcker borde sänkas framställdes under flera år innan åtgärden genomfördes den 1 januari 2002. Varje år ingavs t.ex. motioner med yrkanden av den arten till skatteutskottet. Ibland gällde yrkandena skattesatsen för böcker generellt medan i andra fall yrkades att nedsättningen enbart skulle gälla för t.ex. barnböcker. Yrkanden om att en utredning skulle tillsättas för att se över bokmomsen förekom också.

Bokmarknaden (förläggare och bokhandlare) arbetade även på annat sätt för att skattesatsen skulle sänkas. Uttalanden gjordes i många olika sammanhang i massmedia. Under perioden för den årliga bokmässan såldes böckerna ”momsfritt” av bokhandlare. Det fanns även en särskild hemsida med budskapet att momsen på försäljning av böcker borde sänkas. Argument som fördes fram för att riksdagen borde besluta om en sänkning av bokmomsen var att en sänkning av skattesatsen skulle medföra att fler böcker lästes, att det var orättvist att det skrivna ordet hade olika skattesatser, att Sverige hade en hög skattesats på böcker jämfört med andra länder samt att förlagen och bokhandlarna åtog sig att låta sänkningen av skattesatsen få genomslag i konsumentpriset.

Flera undersökningar gjordes också av vilka effekter som kunde förutses av en sänkt bokmoms.<sup>1</sup>

Företrädare för vissa tidskrifter genomförde en omfattande kampanj i syfte att förmå regeringen och riksdagen att agera för att momsen på tidskrifter skulle sänkas. Kampanjen fördes bland annat genom annonsering i tidningar. Även denna kampanj hade en hemsida kopplad till kravet på sänkt moms på tidskrifter ([www.rattvismoms.nu](http://www.rattvismoms.nu)).

Företrädare för veckotidningarna förde fram flera argument för att skattesatsen skulle sänkas på tidningarna. Man menade att det var orättvist att dagstidningarnas bilagor beskattades förmånligare (6 %) trots att de innehållsmässigt liknade veckotidningarna, det var vidare orättvist att det tryckta ordet beskattades på olika sätt samt att Sverige hade en hög skattesats jämfört med andra länder. I detta sammanhang började vissa förlag att distribuera respektive förvarna om att tidningar skulle kunna komma att distribueras via Åland. Förlagens syfte var att undvika att tidningarna skulle belastas med någon moms överhuvudtaget när de återfördes till Sverige. ”Utflaggningen” av distributionen var enligt förlagen en direkt konsekvens av att Sverige tillämpade en högre skattesats för tidskrifter än för allmänna dagstidningar.

Skälet till att tidskrifterna inte beskattades när de distribuerades via Åland har att göra med att Åland i mervärdesskattehänseende

---

<sup>1</sup> Sänkt bokmoms Undersökning och analys (Staten kulturråd 2000), Att sänka bokmomsen En analys (Dan Ahlmark och Bengt Brodin Svenska Förläggarföreningen och Föreningen Svenska Läromedelsproducenter, 2000), Att sänka bokmomsen En granskning av Statens kulturråds bokmomsberäkning (Dan Ahlmark och Bengt Brodin, Svenska Förläggareföreningen/Föreningen Svenska Läromedelsproducenter, 2000) samt Kulturpolitiska effekter av en eventuell sänkning av bokmomsen – en rapport (John Erik Forslund, Kulturdepartementet, 2000).

betraktas som tredje land och att import från tredje land av viss typ av varor till mindre värde inte beskattas.

I budgetpropositionen för 2002 (prop. 2001/02:1, Budgetpolitiska mål och statsbudgeten, avsnitt 8.7.1) redogjordes för att det är en högt prioriterad fråga för regeringen att förbättra villkoren för litteraturen och läsandet. Regeringen uttalade vidare att målet med statens insatser är att stimulera en varierad utgivning av kvalitetslitteratur samt att öka tillgången till och intresset för litteratur i alla grupper, särskilt hos barn och ungdomar. Regeringen hänvisade till vissa oroande tecken på att läsandet minskade i olika grupper, särskilt bland yngre. Man menade att i det läget var det viktigt att pröva flera olika vägar för att ytterligare förstärka och bekräfta de statliga insatserna.

Regeringen förordade därför, som en bland flera åtgärder, att mervärdesskatten för böcker och tidskrifter skulle sänkas från 25 till 6 procent och att ett förslag med den innebörden skulle lämnas under hösten samma år. Åtgärden avsågs vara ett komplement till andra litteraturpolitiska åtgärder och syftade till att bredda och öka läsandet.

Regeringen uttalade att en mervärdesskattesänkning förutsätter, för att bli kulturpolitiskt effektiv, att förlag, bokhandel, bokklubbar, varuhus och andra aktörer på marknaden långsiktigt engagerade sig för att de prissänkande effekterna av en skattesänkning skulle bli bestående. Regeringen fäste därför stor vikt vid att en sänkt mervärdesskatt verkligen skulle få fullt och bestående genomslag i det pris som konsumenten betalar för böcker. På motsvarande sätt uttalades att även konsumentpriset på tidskrifter måste påverkas för att skattesänkningen i denna del skulle anses motiverad. Regeringen redogjorde i det sammanhanget för att företrädare för bokbranschen åtagit sig att låta sänkningen av mervärdesskatten leda till motsvarande sänkningar av konsumentpriset. I propositionen uttalades vidare att man hade för avsikt att tillsätta en priskommission som skulle ha som uppdrag att granska prisutvecklingen (prop. 2001/02:1, utgiftsområde 17, avsnitt 4.4).

Som uttalats i budgetpropositionen återkom regeringen på hösten 2001 med förslag till lagändringar (prop. 2001/02:45, Sänkt mervärdesskatt på böcker tidskrifter m.m.). I propositionen föreslogs att även bl.a. broschyrer, häften, bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn, noter och kartor samt vissa program och kataloger skulle omfattas av den lägre skattesatsen. Regeringen uttalade därvid att även för dessa produktgrupper var det viktigt att

skattesänkningen ledde till lägre konsumentpriser för att skattesänkningen i denna del skulle anses vara motiverad.

Skälet bakom sänkningen av skattesatsen för böcker och tidskrifter var som redovisats i grunden kulturpolitiskt (att förbättra villkoren för litteraturen och läsandet). Det konstaterades dock att det sjätte direktivet gav möjligheter att tillämpa reducerad skattesats för vissa andra varor som låg böcker och tidskrifter nära såsom broschyrer, noter, bildböcker och kartor. Regeringen konstaterade att en mindre restriktiv utformning av bestämmelsen, dvs. att bestämmelsen även skulle omfatta dessa produkter, skulle medföra färre fall av konkurrensnedvridningar mellan liknande varor och även ur administrativ synvinkel kunde vara en fördel.

Sänkningen av skattesatsen för böcker och tidskrifter m.m. trädde i kraft den 1 januari 2002 (prop. 2001/02:45, bet. 2001/02:SkU12, rskr. 2001/02:22, SFS 2001:1169).

## **5.2 Uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln om reducerad mervärdesskatt**

### **Allmänna nyhetstidningar**

När skatteplikt infördes för allmänna nyhetstidningar den 1 januari 1996 gjordes inte några uttalanden i propositionen om avsett tillämpningsområde. Skälet till det var med stor säkerhet att regeringen utgick från att tidigare praxis för begreppet "allmän nyhetstidning" även fortsättningsvis skulle gälla. Enligt lagtexten avsågs med en allmän nyhetstidning en publikation av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka. Begreppet hade under den period omsättningen var kvalificerat undantagen från beskattning preciserats både genom avgöranden i praxis och genom uttalanden av RSV. Någon redogörelse för avgränsningsområdet lämnas inte i detta sammanhang eftersom bestämmelsen till följd av införandet av reducerad skattesats för böcker, tidskrifter m.m. numera har inordnats i denna bestämmelse.

### **Böcker m.m.**

I budgetpropositionen hade uttalats att sänkningen skulle omfatta böcker och tidskrifter. Vid den lagtekniska utformningen av för-

slaget konstaterades att det enligt punkten 6 i bilaga H av det sjätte mervärdesskattedirektivet var möjligt för Sverige att tillämpa reducerad skattesats för flera närliggande varor. Som exempel nämndes broschyrer, noter, bilderböcker och kartor.

Regeringen menade att om man införde den nya regeln med ett begränsat tillämpningsområde (bara för böcker och tidskrifter) skulle beskattningen kunna komma att upplevas som orättvis. Produkter som var jämförbara med varandra skulle därvid kunna komma att beskattas med olika skattesatser. Som exempel menade man att det knappast finns någon klar gräns mellan vad som är en häftad bok respektive vad som är ett häfte eller en broschyr. Kartblad och kartböcker respektive notblad/nothäften och notböcker skulle vid en snäv utformning komma att beskattas med olika skattesatser. Riksskatteverket hade i sitt remissvar dock avstyrkt att bestämmelsen skulle omfatta broschyrer, häften och liknande trycksaker eftersom avgränsningen att publikationen inte huvudsakligen fick vara ägnad åt reklam skulle kunna medföra särskilda avgränsningssvårigheter.

Regeringen fann vid en samlad bedömning att en vid tillämpning av bestämmelsen var att föredra. De skäl som man tagit upp för en sådan tillämpning var att konkurrensnedvridningar mellan liknande varor skulle bli mindre och att det ur administrativ synvinkel var en fördel om varor som uppvisade stora likheter med varandra skulle beskattas med samma skattesats.

Regeringen föreslog därför att den reducerade skattesatsen skulle tillämpas för följande varor, med undantag av om de helt eller huvudsakligen var ägnade åt reklam.

- Böcker, broschyrer, häften och liknande alster
- Tidningar och tidskrifter
- Bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn
- Noter
- Kartor

Vid utarbetandet av förslaget att tillämpa reducerad skattesats på omsättning av böcker och tidskrifter var regeringen mycket medveten om att sänkningen skulle kunna skapa nya avgränsningsproblem. I propositionen (prop. 2001/02:45, s. 27) uttalades bl.a. följande:

För att motverka tillämpningsproblem - inte minst vid ikraftträdandet - måste, enligt regeringen, regelsystemet så långt möjligt vara utformat



så att det med ledning av lagen och dess förarbeten kan fastställas om en vara skall omfattas av den lägre skattesatsen eller inte. Det är dock inte möjligt att förutse alla de gränsdragningsproblem som kan uppkomma. Rent allmänt kan konstateras att varje avvikelse från tillämpningsområdet för normalskattesatsen avsevärt komplicerar mervärdesskattesystemet.

På grund av de befarade tillämpningsproblemen är beskrivningen av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen relativt utförlig i propositionen. Det är inte motiverat att i detta sammanhang fullständigt återge dessa uttalanden. För en mer detaljerad beskrivning hänvisas därför till prop. 2001/02:45 s. 26–31 och s 43–51. I det följande kommer en mer generell beskrivning att ges av hur tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen inom detta område ser ut.

Den uppdelning som gjordes enligt punktlistan ovan motsvarar den uppdelning som görs i punkten 6 i bilaga H till det sjätte direktivet. I bilaga H anges vidare uttryckligen att medlemsländerna får använda tulltaxan vid bestämmande av området för reducerad skattesats. De angivna punkterna har sin motsvarighet i tulltaxan som bygger på rådets förordning [EEG] nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan.

Regeringen menade att då tillämpningsområdet föreslogs få denna vidare utformning och då ledning kunde sökas i den omfattande praxis som finns rörande gällande tulltaxa borde de avgränsningsproblem som annars skulle kunna ha uppstått bli hanterbara.

Vidare föreslogs att den reducerade skattesatsen skulle gälla för vissa program och kataloger (7 kap. 1 § 3 stycket 2 ML). De kataloger och program som skulle beskattas med reducerad skattesats var sådana som gavs ut i syfte att informera om sådan verksamhet som beskattades med 6 procent enligt punkterna 5, 6, 7 eller 10 samma stycke. Exempel på publikationer som skulle beskattas med den reducerade skattesatsen var programblad till konserter, teaterföreställningar och djurparker.

När det gällde jordglobber konstaterades att dessa ingår i samma tulltaxegrupp som kartor. Något skäl att tillämpa reducerad skattesats för denna typ av produkter fanns dock inte. Varken det grundläggande syftet att stimulera läsandet eller farhågor om eventuella gränsdragningsproblem motiverade detta.

Det konstaterades att för synskadade personer med läshandikapp eller lässvårigheter framställs böcker, tidskrifter och tidningar i form av t.ex. punktskrift, e-textböcker eller inlästa ljudband eller inlästa CD-skivor. Eftersom tillgången till språket och litteraturen ytterst är en fråga om yttrandefrihet och informationsfrihet samt även en jämställdhets-, rättvise- och demokratifråga menade regeringen att det är viktigt att de kulturpolitiska skäl som åberopats för att sänka mervärdesskatten för böcker och tidskrifter även skulle få genomslag på beskattningen av motsvarande produkter för synskadade och personer med läshandikapp. Försäljningen av inspelade kassettband eller av annat tekniskt medium som i tal återger innehållet i en skriven bok skulle därför omfattas av den reducerade skattesatsen. Detsamma skulle gälla för produkter som gör innehållet i böcker m.m. tillgängligt för personer med läshandikapp på annat särskilt sätt, t.ex. genom punktskrift eller i form av videoböcker för döva. När det gällde produkter som var särskilt avsedda för personer med läshandikapp menade regeringen att punkten 4 i bilaga H till det sjätte direktivet gav Sverige möjlighet att tillämpa en reducerad skattesats.

Vid beredningen av propositionen framfördes att den reducerade skattesatsen borde kunna tillämpas mer generellt för CD-skivor och även för elektroniskt levererad information (virtuella eller digitaliserade produkter). När det gällde CD-skivor menade regeringen dock att det saknades EG-rättsligt stöd för att tillämpa reducerad skattesats generellt för olika typer av CD-skivor (t.ex. CD med musik eller dataprogram). När det gällde virtuella produkter uppgav regeringen att det som levereras elektroniskt (online) var att anse som tjänster. Sådana tjänster menade regeringen inte kunde omfattas av möjligheten i bilaga H att tillämpa reducerad skattesats för vissa i direktivet särskilt angivna varor och tjänster.

### **5.3 Kartläggning av de avgränsnings- och tillämpningsproblem regeln fört med sig**

I det följande redovisas rättsfall, uttalanden från Skatteverket (t.o.m. den 31 december 2003 Riksskatteverket) i olika former samt uttalanden som gjorts i andra sammanhang. De frågor som det i dessa sammanhang funnits anledning att ta ställning till åter-

speglar enligt utredningens uppfattning i stora drag de olika gränsdragningsproblem som kan knytas till regeln.

När det gäller den reducerade skattesatsen för böcker m.m. var lagstiftaren medveten om att det var mycket viktigt att utforma avgränsningen av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen på ett så tydligt och lättkontrollerat sätt som möjligt. Trots detta har det funnits avgränsningsfrågor som behövt lösas i praxis och genom uttalanden av Riksskatteverket.

### Domstolsavgöranden

Införandet av den nya reglerna har genererat ett antal rättsfall på mycket kort tid.

#### *Skatterättsnämndens beslut den 5 mars 2002*

Fråga var om tillämplig skattesats vid omsättning av flerårsalmanacka och förpackningar innehållande kort med aforismer. Bolaget sålde tre olika typer av förpackningar innehållande kort med aforismer. Den första sorten var en antologi bestående av 62 aforismer. Texternas korta format uppgavs vara utformat särskilt för att ge en läsupplevelse och intellektuell stimulans även åt läshandikappade. Den andra sorten bestod av lika många kort och var konstnärligt illustrerade i avsikt att ord och bild i samklang skulle kunna tillgodogöras av så många läsare som möjligt. Den tredje sorten var en antologi bestående av ett dussintal aforismer som även dessa var konstnärligt illustrerade i avsikt att ord och bild i samklang skulle kunna tillgodogöras av så många läsare som möjligt. Bolaget sålde slutligen en flerårsalmanacka som i princip innehöll en sida per dag. Även almanackan bestod av aforismer och illustrationer. Frågan var om dessa olika produkter kunde anses omfattas av den sänkta skattesatsen för böcker, tidskrifter m.m. Skatterättsnämnden redogjorde för lagtexten och vissa uttalanden i förarbetena. Nämnden konstaterade att avsikten var att om varan ingick i tulltaxenummer 4901–4905 förelåg en presumtion för att varan skulle omfattas av tillämpningsområdet för tredje stycket 1 och motsatsvis, om varan ingick i ett annat tulltaxenummer så var presumtionen att den inte skulle omfattas av tillämpningsområdet för denna punkt. Nämnden hänvisade vidare till Lagrådets ut-

talande i propositionen i vilket det anges att om tulltaxan enbart skall tjäna till ledning vid tolkningen blir följden att de kategorier av varor som räknas upp i tredje stycket 1 enligt vanlig lagstiftningsteknik normalt skall ges den innebörd de har i allmänt språkbruk och att det främst är i fall då innebörden är otydlig som tulltaxan behöver tillgräpas som ett medel vid tolkningen. Mot den bakgrunden gjorde nämnden den tolkningen att ingen av de nämnda varorna kunde anses omfattas av 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för de ifrågavarande varorna.

*Skatterättsnämndens beslut den 3 maj 2002*

Frågan i målet var vilken eller vilka skattesatser som skulle tillämpas på ett tillhandahållande som bestod av en tidning och en medföljande CD-skiva med olika dataprogram. CD-skivan innehöll antingen icke fullvärdiga program eller program som var och en kostnadsfritt kunde få tillgång till (laddas ner) via Internet. Skattesatsen för tidskrifter är sex procent medan skattesatsen för CD-skivor är 25 procent. Sökandebolaget hade uppgett att kostnaden per CD-skiva uppgick till cirka 2 kronor och att tidningspriset i en kiosk var 50–59 kr. Nämnden menade i sitt beslut att mot bakgrund av innehållet på skivorna, dess ringa värde, såväl i förhållande till respektive tidskrifts pris, som i sig själva, fick CD-skivorna anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet av tidskriften. Mot denna bakgrund fann nämnden att tillhandahållandet fick anses utgöra endast en omsättning i form av tillhandahållande av tidskrift varmed skatt skulle tas ut med sex procent på hela beskattningsunderlaget. Skatterättsnämnden tillämpade således den s.k. huvudsaklighetsprincipen. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

*RÅ 2002 ref 51 (den 2 oktober 2002)*

Frågan i målet gällde om en almanacka skulle omfattas av den reducerade skattesatsen. Av handlingarna i målet framgick att almanackan var avsedd att hängas upp på väggen. Den omfattade tolv blad, vart och ett avseende en av årets månader. Överst på sidan angavs månadens namn. Därunder följde en bild eller ett bildcollage

som avsåg att illustrera det tema som tas upp för den aktuella månaden och som exempelvis kunde avse mat, kostinformation eller motion. Under bilden följde en skriven text som avsåg att ansluta till bilddelen. Nederst på bladet fanns en kalenderdel för den aktuella månaden. Kalenderdelen omfattade drygt en fjärdedel av trycksakens yta. Regeringsrätten fann att trycksaken, trots att den var utformad med en avsikt att bidra till bättre kost- och hälsovanor, borde hänföras till kategorin almanackor. Trycksaken "Goda Vanor 2003" kunde därför i mervärdesskattehänseende inte hänföras till den kategori av varor för vilka den 6-procentiga nivån var tillämplig. Det kan noteras att Skatterättsnämnden i det överklagade beslutet hade kommit till motsatt slutsats. Nämnden menade att trycksaken utgjorde ett sådant tryckalster som var avsett att läsas, omfattades av KN-nummer 4901 och således enligt nämndens mening fick anses som en sådan vara som skulle omfattas av den reducerade skattesatsen.

*Skatterättsnämnden den 22 januari 2003*

Målet gällde vilken skattesats som skulle tillämpas för en CD-skiva som innehöll text, som visades i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kunde fås uppläst. Skivan innehöll även foton och illustrationer. Sökanden hade erhållit stöd av Hjälpmedelsinstitutet för produktionen. Användbarheten hade byggts med utgångspunkt från att CD-skivans innehåll skulle kunna göras tillgängligt för läshandikappade och funktionshindrade oavsett om läshandikappat berodde på en synskada eller var av annat slag. Produkten skulle också användas och säljas till personer utan handikapp. Den var avsedd att användas som utbildningsmaterial i skolor eller i studiecirklar men också som informationsmaterial. CD-skivan vände sig således till en stor kundkrets som även innehöll andra än läshandikappade som målgrupp. Sökanden hade uppgett att eventuellt skulle även en tryckt utgåva ges ut men den skulle inte innehålla illustrationerna och fotografierna. Skatterättsnämnden redogjorde för lagtexten och uttalanden i förarbeten och konstaterade att både 7 kap. 1 § tredje stycket 3 och 4 ML i princip kunde omfatta omfåttningar av CD-skivor. En förutsättning för tillämpning av punkten 3 var dock att skivan enbart innehöll muntlig återgivning av något som ursprungligen och primärt publicerats i tryckt form. Nämnden menade att det inte var fallet med den nu aktuella CD-

skivan. När det däremot gällde punkten 4 fanns inte samma begränsning vad avsåg skivans innehåll men i stället uppställdes som krav att produkten skulle vara framtagen särskilt för personer med läshandikapp. Mot bakgrund bl.a. av att skivan vände sig till en stor kundkrets med även andra än läshandikappade som målgrupp ansåg nämnden att inte heller denna punkt var tillämplig för omsättningen av CD-skivan. Skatt skulle därför tas ut med 25 procent. Målet har inte överklagats.

*Regeringsrättens avgörande den 25 februari 2004 i mål 945-03*

Sökanden gav ut två stycken olika produkter som till formatet liknade tidningar. Tidningarna bestod till största delen av annonser, varav i genomsnitt 20–30 procent respektive 50 procent av annonserna kom från näringsidkare medan resten kom från privatpersoner. Utöver annonserna bestod tidningarna till en mindre del av redaktionellt material. Skatterättsnämnden (28 januari 2003) menade att publikationerna enligt vanligt språkbruk fick anses som tidningar eller tidskrifter. De fick vidare anses vara hänförliga till tulltaxenummer 4902. Frågan var då om de helt eller delvis var ägnade åt reklam. Om det var fallet skulle ändå den lägre skattesatsen inte kunna tillämpas. Enligt uttalanden i propositionen (a. prop. s. 46) anges att de avvägningar som gjorts i reklamsammanhang i många delar torde kunna tjäna till ledning för de överväganden som skall göras när man i ML fastställer om en publikation helt eller huvudsakligen skall anses ägnad åt reklam. Nämnden konstaterade att man i reklamskattesammanhang i praxis har ansett att erbjudanden i annonser från privatpersoner inte ansetts som erbjudanden i kommersiell verksamhet och således inte hänförs till reklam. Nämnden menade att man inte heller i gängse mening uppfattar sådana erbjudanden som reklam. Mot den bakgrunden menade man att utgångspunkten vid bedömningen borde vara att annonser från privatpersoner inte skulle anses utgöra reklam vid tillämpningen av den nu aktuella bestämmelsen. Därmed menade nämnden att det följde att ingen av publikationerna helt eller, med hänsyn till privatannonseringens omfattning, huvudsakligen var ägnade åt reklam. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 6 procent. Regeringsrätten fann till skillnad från nämnden att tidskrifterna genom den omfattande annonseringen huvudsakligen var

ägnade åt reklam. Beskattning skulle därför ske enligt huvudregeln med 25 procent av beskattningsunderlaget.

*Regeringsrättens avgörande den 25 februari 2004 i mål 946-03*

Målet liknar i många avseenden föregående mål som avgjordes samma dag av Skatterättsnämnden. Sökandebolaget bedrev förlagsverksamhet. I verksamheten ingick bl.a. att ge ut en produkt som till formatet liknade en tidning. Den distribuerades över hela landet och kom ut med två nummer per vecka. Den bestod så gott som uteslutande av annonser, varav i genomsnitt ca en tredjedel härrörde från näringsidkare och övriga från privatpersoner. Sökandebolaget önskade svar på om privatannonser utgör reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML samt om skattesatsen 6 procent skall tas ut för publikationen när andelen näringsidkares annonser uppgår till ca 33 %. Nämnden menade att den i ansökan aktuella publikationen enligt allmänt språkbruk fick anses utgöra en tidning eller tidskrift. Den får vidare anses hänförlig till tulltaxenummer 4902. Nämnden uttalade liksom i föregående mål att privatannonser inte i detta avseende skall anses utgöra reklam. Skatterättsnämnden menade att av detta följde att publikationen inte helt eller – med hänsyn till privatannonseringens omfattning – huvudsakligen var ägnad åt reklam. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. Regeringsrätten fann till skillnad från nämnden att tidskriften genom den omfattande annonseringen huvudsakligen var ägnad åt reklam. Beskattning skulle därför ske enligt huvudregeln med 25 procent av beskattningsunderlaget.

*Regeringsrättens avgörande den 5 april 2004 i mål 2247-03*

Frågan var om tillhandahållande av erotiska telefonmeddelanden omfattades av undantaget från skatteplikt för utövande konstnär (3 kap. 11 § ML) eller om det kan betraktas som tillträde till föreställning och beskattas till 6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML) och om tillhandahållande av en tryckt novell som även kan avlyssnas ska ses som ett tillhandahållande. Målet kommer även behandlas i samband med avsnittet om upphovsrätter. I detta avsnitt är enbart frågan om tillhandahållandet av tryckta erotiska

noveller som inkluderade möjligheten att få dem uppläst utan särskild avgift skulle beskattas med den reducerade skattesatsen 6 procent. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning (*Skatterättsnämndens förhandsbesked den 17 mars 2003*) utgjorde tillhandahållandet dels omsättning av en bok eller liknande (6 %), dels omsättning av en tjänst i form av uppläsning av alstret i telefon för vilken skattesatsen 25 procent av beskattningsunderlaget skulle tas ut. En fördelning skulle därför ske. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som nämnden.

### Uttalanden av Skatteverket

*RSV:s skrivelse 011211 (dnr. 11533-01/120)*

Redan före det att lagstiftningen trätt i kraft gav RSV vägledning genom en skrivelse. Begäran om klarläggande hade bland annat begärts av företag i fråga om vilken skattesats som skulle tillämpas för varor som levererats före årsskiftet men fakturerats och betalats efter årsskiftet. Vidare hade besked begärts om vilken skattesats som gällde vid återlämnande av vara som berördes av sänkningen av mervärdesskatten vid öppet köp, byte till annan vara o.dyl. när varan har levererats och betalats (inklusive 25 % mervärdesskatt) före årsskiftet. Det kan anmärkas att frågan hade särskilt stor betydelse eftersom böcker, liksom många andra varor, är en vara som i stor omfattning säljs, byts och återlämnas i samband med julhandeln. Bytet och återköpet av varor som köpts före årsskiftet (innan momsens sänktes) förutsågs ofta kunna ske efter årsskiftet (när den lägre skattesatsen skulle tillämpas). Det saknas anledning att i det här sammanhanget referera svaret. Det kan dock konstateras att skattesatsändringen övergångsvis medförde ett administrativt arbete för företag och myndigheter.

*RSV:s skrivelse 020614 (dnr. 1982-02/120)*

En begäran om klarläggande hade inkommit till RSV gällande hur beskattningen skulle gå till när tidskrifter såldes tillsammans med andra varor. Som exempel nämndes att en tidskrift kan säljas tillsammans med en CD-skiva och att ett erbjudande om en annan vara kan ges i anslutning till prenumeration av en tidskrift. I skrivelsen redogjorde RSV för gällande regelverk och den rätts-



praxis som utvecklats på området. Frågan gällde i första hand att avgöra om ett eller flera tillhandahållanden var för handen, dvs. om huvudsaklighetsprincipen eller delningsprincipen skulle tillämpas (se mer om dessa principer i kapitel 4 och bilaga 3). Bland annat refererades EG-domstolens dom Card Protection Plan (C-349/96) och Skatterättsnämndens refererade beslut den 3 maj 2002 om samtidigt tillhandahållande av en CD-skiva och en tidskrift. RSV gjorde därefter följande bedömning:

Då ett tillhandahållande innefattar flera från varandra klart avskiljbara prestationer skall dessa prestationer bedömas var för sig, dvs. delningsprincipen skall tillämpas vid bestämmande av beskattningsunderlaget. Huvudsaklighetsprincipen skall dock tillämpas om en prestation endast ingår som ett klart underordnat och nödvändigt kostnadselement i det huvudsakliga tillhandahållandet. Det innebär, med det synsätt som fastlagts i den nämnda EG- domen, att om en vara säljs tillsammans med t.ex. en tidning skall varan inte beskattas separat om kunderna inte efterfrågar den i sig utan det är tidningen som är det väsentliga och varan helt underordnad.

Vid försäljning av tidningar vars förpackning även innehåller en vara som inte beskattas med 6 % bör således normalt uppdelning ske och den vara som medföljer tidningen beskattas separat.

Under vissa omständigheter bör det dock enligt RSV:s mening kunna accepteras att uppdelning inte sker. För att huvudsaklighetsprincipen skall kunna tillämpas och mervärdesskatt tas ut med 6 % på tidningen inklusive den medföljande varan skall dock följande förutsättning vara uppfyllda.

1. En första förutsättning är att den medföljande varan i allt väsentligt medföljer endast som en marknadsföringsåtgärd, antingen som ett led i marknadsföringen av själva tidningen, eller exempelvis som ett komplement till annonsering i tidningen rörande andra varor eller tjänster.
2. En ytterligare förutsättning är att den medföljande varan inte medför att försäljningspriset på det aktuella numret av tidningen höjs. Inte heller får ett separat pris tas ut för den medföljande varan.
3. Slutligen skall kostnaden för den vara som medföljer ett visst nummer av tidningen vara så låg, såväl i förhållande till den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan, som i sig själv, att den får anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet.

Med låg kostnad menas i det här sammanhanget en kostnad som inte överstiger vare sig 10 % av den totala kostnaden för det aktuella numret av tidningen och den medföljande varan eller 10 kronor (exklusive moms).

Vad som sagts ovan gäller även sådant erbjudande som lämnas i anslutning till prenumeration av tidningen.

Den lägre skattesatsen 6 % kan tillämpas i alla led under distributionen och således inte enbart i konsumentledet, dock under förutsättning att ovannämnda villkor är uppfyllda vid varje omsättningstillfälle.

*RSV:s skrivelse 020913 (dnr. 1979-02/120)*

RSV hade fått begäran om att klarlägga vissa frågor som hade samband med tillämpningen av den reducerade skattesatsen för böcker. Frågorna var:

- vilken skattesats är tillämplig avseende fraktkostnad vid försäljning av böcker?
- vilken skattesats är tillämplig avseende fraktkostnaden när böcker (låg moms) och t.ex. musik-CD-skivor (full moms) säljs tillsammans?

RSV uttalade bland annat följande. När den underliggande varan är skattepliktig skall fraktkostnaden ingå i beskattningsunderlaget för den omsatta varan under förutsättning att säljaren debiterar kunden för den tillkommande fraktkostnaden. Eftersom försäljning av böcker skall beskattas med 6 procent och beskattningsunderlaget för fraktkostnaden är hänförlig till försäljning av böcker skall även frakten beskattas med 6 procent.

När fraktkostnaden är hänförlig till försäljning av varor som omfattas av olika skattesatser, såsom böcker (6 %) och musik CD-skivor (25 %) skall beskattningsunderlaget för fraktkostnaden fördelas på beskattningsunderlaget för respektive vara. Relationen mellan beskattningsunderlaget för respektive vara och det totala beskattningsunderlaget för varorna avgör hur fördelningen skall se ut. Den del av fraktkostnaden som är hänförlig till försäljningen av böckerna beskattas med 6 procent och den del som är hänförlig till försäljningen av CD-skivor beskattas med 25 procent. I RSV:s skrivelse gavs några räkneexempel som inte återges här.

*RSV:s skrivelse 030124 (dnr. 2907-02/120)*

Med anledning av den reducerade skattesatsen för böcker m.m. hade frågor ställts ifråga om vilken skattesats som var tillämplig för följande varor.

- Olika typer av trycksaker om barnets första år, s.k. babyalbum.
- Olika typer av s.k. kompisböcker.
- Skolkalendrar och liknande trycksaker.
- Trycksaker som innehåller flera olika delar.
- Anteckningsböcker med förtryckt text.

För en fullständig redovisning av RSV:s bedömning hänvisas till skrivelsen. I skrivelsen analyserar RSV hur trycksakerna skulle bedömas i tullhänseende (KN-nummer), hur de såg ut och vilket syfte de uppfyllde. Sammanfattningsvis ansåg RSV att varken babyalbumen, kompisböckerna, trycksakerna som bestod av olika delar samt anteckningsböckerna med förtryckt text kunde omfattas av den reducerade skattesatsen. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

### **Synpunkter och exempel på svårigheter som redovisats av handläggare inom Skatteverket**

Skatteverkets expert i utredningen har lämnat synpunkter på praktiska problem inom detta område. Synpunkterna bygger både på hans egen erfarenhet och på uppgifter som inhämtats från medarbetare inom verket. Det måste understrykas att synpunkterna är enskilda handläggares synpunkter och därför inte behöver sammanfalla med Skatteverkets inställning i olika avseenden:

- När det gäller böcker med mera kan det ibland vara svårt att bestämma vilken skattesats som ska tillämpas. Dock är det min uppfattning att de frågor som behandlats i prop. 2001/02:45, i förhandsbesked och i RSV-skrivelserna givit ganska klara riktlinjer om vilka produkter som ingår i det reducerade området. Eftersom lagstiftningen är ny har området skapat få ärenden som initierats av Skatteverkets kontroller. Det är vid en bedömning av om rätt skattesats tillämpats nödvändigt att granska företagets försäljning på artikelnivå för att med säkerhet kunna avgöra om skattesatsen är riktig. Ofta kan det vara nödvändigt att ha tillgång till varan också fysiskt. Det kan tänkas att Skatteverket får ta ställning till flera gränsdragningsfrågor efterhand som detta område ägnas mera uppmärksamhet. De flesta försäljningsställen har ett blandat sortiment där försäljning med tillämpning av båda skattesatserna är omfattande.
- Bokmomsen och om uppdelning ska ske av vederlaget är ett problemområde. Den låga skattesatsen verkar man i en del fall försöka använda sig av trots att det inte är en sådan vara som omfattas av den låga skattesatsen utan i stället en annan vara som ska fullbe-

skattas, t.ex. CD-skiva med bifogat litet textmaterial. Textmaterialet är endast ett komplement till skivan och medför inte att vederlaget ska delas upp på olika skattesatser.

### Synpunkter från branschen

Utredningens sekretariat uppvaktades den 3 april 2003 av *Svenska Förläggarföreningen*. Vid mötet uppgav Förläggarföreningen bl.a. följande. Sänkningen av skattesatsen för böcker har fått genomslag i konsumentpriset. Detta har medfört att försäljningen har ökat vilket också inneburit ett ökat läsande. En viktig grupp där en ökad försäljning märks är studenterna.

Företrädare för skivbranschen har i olika sammanhang argumenterat för att även skattesatsen på CD-skivor borde sänkas till 6 procent. Ett argument för branschen är att man anser att det är orättvist att CD-skivor beskattas högre än sådan kultur som beskattas med 6 procent (t.ex. konserter, böcker och tidningar). Ett annat argument som framförts av branschen är att hela kulturbranschen (särskilt musikbranschen) skulle stimuleras om skattesatsen sänktes för försäljning av CD-skivor.

### Svar på förfrågan riktad till kultursektorn

I bilaga 4 finns en sammanställning av svar på en förfrågan riktad till kultursektorn. Svaren var i första hand avsedda att ge utredningen en uppfattning av vilka effekter 1997 års mervärdesskatteförändringar inom kulturområdet fått, se kapitel 8. Ofta ger dock svaren även en generell bild av mervärdesbeskattningen inom respektive område.

*Centralmuseernas samarbetsråd* uppgav att för närvarande är museernas utställningskataloger undantagna från skatteplikt medan andra publikationer följer reglerna för den reducerade skattesatsen motsvarande bokmomsen. Gränsdragningen är enkel, entydig och betydelsefull ur kulturpolitiska perspektiv. Centralmuseernas samarbetsråd ansåg att det var viktigt att utställningskataloger även framgent undantas från skatteplikt.

*Samverkansgruppen för Rättvis Moms inom kultur- och medie-sektorn* (SRM) menade att det är ologiskt för företag att 6 procents moms gäller för sådan information som distribueras i tryckt form medan samma information i elektronisk form beskattas med 25 procent. Samverkansgruppen menar vidare att det inte är logiskt

att en uppläst bok inspelad på en CD beskattas med 6 procent medan motsvarande produkt, tonsatt och reciterad med ackompanjemang av en gitarrist, beskattas med 25 procent mervärdesskatt.

I förfrågan ställdes en särskild fråga om hur man såg på en framtida momsstruktur. *KLYS* förespråkade en enhetlig låg kultur moms. Man menade även att på de områden där den 6-procentiga momsen i dag tillämpas fungerar den som ett effektivt medel att uppnå de syften som ligger till grund för reglerna. Man menar att det är starkt motiverat att behålla en differentiering mellan en lägre kultur moms och en normalskattesats.

*Svenska Förläggarföreningen* uppgav att sedan mervärdesskatten sänktes på böcker har konsumentpriserna på böcker sänkts med hela det utrymme skattesänkningen gav utrymme för. Branschen har kunnat konstatera att effekterna av den lägre momsen och därmed de lägre priserna lett till en kraftigt ökad försäljning. Man menar vidare att det har kunnat konstateras att alla litteraturområden har gynnats av skattesänkningen, inte minst barn och ungdomsböcker samt kurslitteratur. *Förläggarföreningen* uppgav att man är helt övertygad om att en låg moms på böcker är mycket gynnsam både för branschens aktörer och inte minst för konsumenterna. Man uppger att för förlagen är det inte några problem att hantera skilda mervärdesskattesatser. Man menar vidare att en enhetlig momsnivå, utan reducerade nivåer, med all sannolikhet är olämplig.

*Sveriges Tidskrifter* anser att erfarenheterna av den reducerade mervärdesskatten på tidskrifter varit mycket positiva. Man menar att den sänkta momsen har inneburit att prenumerationer och lösnnummerförsäljning har ökat. Även läsandet har ökat vilket visar att de mål som sattes upp när momssänkningen genomfördes tycks uppnås.

*Svenska Musikförläggareföreningen* uppgav att man upplever att den sänkta momsen lett till en ökad försäljning. Föreningen är kritisk till att det skall vara olika mervärdesskatt beroende på vilken distributionsform man använder. Om konsumenten väljer att köpa verket i tryckt form är skattesatsen 6 procent medan om denne väljer att köpa verket i digital form för omedelbar nedladdning till den egna datorn är skattesatsen 25 procent.

## Motioner i riksdagen samt interpellationer och frågesvar

Som redogjorts för lämnades innan skattesatsen för böcker och tidskrifter sänktes motioner med förslag till att skattesatsen för alla eller vissa typer av böcker eller tidskrifter skulle sänkas in under den allmänna motionstiden varje år.

Skattesänkningen genomfördes den 1 januari 2002. I motionen 2002/03:Fi256 anfördes att den då nyligen genomförda sänkningen av mervärdesskatten på tidskrifter inte kan ses som en angelägen skattesänkning och föreslås därför att mervärdesskatten återställs till 25 procent. Även i motion 2002/03:Fi286 föreslås att mervärdesskatten på tidskrifter höjs i avvaktan på en översyn av momsen inom hela kulturområdet. Utskottet uttalade dock (2002/03:FiU1) att både kulturpolitiska syften och administrativa och praktiska skäl talade för att böcker och tidskrifter borde ingå i området för reducerad skattesats. Utskottet såg ingen anledning att ändra på nuvarande gränsdragning och avstyrkte därför motionsyrkandena om höjd mervärdesskatt för tidskrifter.

I fråga för skriftligt svar (2004/05:330) uppmärksammas att inte nedladdning av böcker i s.k mp3-format beskattas med reducerad skattesats. Frågetällaren ansåg att val av medium inte borde vara avgörande för skattesatsen.

## Övrigt

### *Bokpriskommissionen (Ku:2002:01)*

Regeringen beslutade den 10 januari 2002 att tillkalla en kommission med uppgift att följa och granska prisutvecklingen på böcker, tidskrifter m.m. efter sänkningen av skattesatsen för dessa varor från 25 till 6 procent (dir. 2002:2).

I kommissionens uppdrag ingår att verka för att åtgärden får fullt och bestående genomslag i det pris som konsumenten betalar för böcker, tidskrifter och övriga varor som omfattas skattesänkningen. Förändringar i konsumentpriserna skall analyseras och en bedömning göras i vad mån dessa förändringar kan relateras till mervärdesskattesänkningens genomslag på konsumentpriset. Kommissionen skall enligt direktiven även bidra till konsumentinformation om den sänkta mervärdesskatten på böcker tidskrifter m.m., liksom om den löpande prisutvecklingen på dessa varor. Ett mål för kommissionens arbete skall vara att läsandet skall öka i alla

grupper. Kommissionen skall redovisa hur dessa mål uppnåtts. Kommissionen skall även i övrigt redovisa effekterna av den sänkta mervärdesskatten som ett komplement till andra insatser för litteraturen, läsandet och språken.

Uppdraget skall enligt tilläggsdirektiv (dir. 2002:144) slutredovisas senast den 28 februari 2005. Delbetänkanden skall lämnas två gånger per år.

Bokpriskommissionen har hittills lämnat fem delbetänkanden: SOU 2002:66 (juli 2002), SOU 2003:8 (januari 2003), SOU 2003:76 (augusti 2003), SOU 2004:9 (januari 2004) och SOU 2004:90 (augusti 2004). I slutrapporten (SOU 2005:12) lämnas kommissionens sammanfattande bedömning, se även kap. 13 och 15.

#### *Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74)*

Det bör noteras att Mervärdesskatteutredningen i sitt betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) föreslår att de nuvarande undantagen från beskattning för omsättning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt program och kataloger slopas (se s. 379–399). En första förutsättning för att beskattning skall bli aktuell är dock enligt utredningen att den omsättningsgräns om 90 000 kr som föreslås i betänkandet överskrids. När det gäller tidskrifterna konstaterar Mervärdesskatteutredningen att den reducerade skattesatsen, 6 procent, kan bli tillämplig. När det gäller omsättning av program och kataloger kommer även fortsättningsvis omsättning i vissa fall undantas från beskattning men på annan grund. För omsättning av de program och kataloger som inte undantas från beskattning kommer beskattning, enligt utredningen, antingen ske med reducerad skattesats (vissa uppräknade fall) eller med normalskattesatsen. Utredningens förslag bereds för närvarande inom Regeringskansliet.