

Vissa EG-relaterade frågor

Bilaga 3

1 Förslag, direktiv och andra uttalanden om skattesatser inom EG i kronologisk ordning¹

1.1 Direktiv och förslag till direktiv

Av kapitel 4.1 framgår att det varken 1967, när det *första* och *andra* direktivet antogs, eller 1977, när det *sjätte mervärdesskattedirektivet* antogs, ansågs nödvändigt med en harmonisering av skattesatserna för att uppnå de mål som unionen eftersträvade att uppfylla.

En anledning till att det inte blev aktuellt att harmonisera ländernas mervärdesskattesatser var att länderna hade lagt olika vikt vid direkt respektive indirekt beskattning i sin nationella lagstiftning. Om en total harmonisering av skattesatserna på momsområdet hade genomförts skulle medlemsländerna för att bibehålla skatteintäkterna på en viss nivå troligen i många fall blivit tvungna att inte bara ändra momssatsen utan även ändra på den direkta beskattningens skatteuttag. En annan orsak till att förändringar på skattesatsområdet ofta kan möta motstånd från medlemsländerna är att man är medveten om att höjningar av skattesatsen för olika grupper (som en vidare harmonisering skulle leda till ibland) i regel möter starkt motstånd av berörda företag och konsumenter i medlemsstaten.

Rådets andra direktiv (1967)

I ingressen till rådets andra direktiv 1967 (67/228/EEC) uttalas följande:

Whereas the system of value added tax makes it possible, where appropriate, for social and economic reasons, to effect reductions or increases in the tax burden on certain goods and services by means of a differentiation in the rates, but the introduction of zero rates gives rise to difficulties, so that it is highly desirable to limit strictly the number of exemptions and to make the reductions considered necessary by applying reduced rates which are high enough to permit in normal circumstances the deduction of the tax paid at the preceding stage, which moreover achieves in the general the same result as that at present obtained by the application of exemptions in cumulative multi-stage systems.

¹ Många av uppgifterna i avsnittet är hämtade från Terra/Kajus (Terra/Kajus, 1993-). För en mer fullständig redogörelse i olika avseenden hänvisas till den publikationen.

Vid momsens införande i EG förutsågs således att reducerade skattesatser skulle komma att tillämpas för olika varor och tjänster. Syftet bakom nedsättningarna och de förhöjda skattesatserna skulle antingen vara socialt eller ekonomiskt (fördelningspolitiskt).

Av intresse för skattesatsfrågan är vidare att det andra direktivet lade fast vissa grundläggande regler. De innebar dels att samma normalskattesats skulle tillämpas för både tillhandahållande av varor och av tjänster dels att den skattesats som tillämpades inom landet även skulle tillämpas vid import. Dessutom fick den reducerade skattesatsen inte sättas så lågt att företaget normalt skulle få tillbaka mer moms än det betalat in (se vidare kap. 4.3.6).

Avsikten med det första och andra direktivet var att införa mervärdesskatteprincipen² för att komma till rätta med konkurrensneutralitetsproblemet med dåvarande skattesystem. Någon fullständig harmonisering av t.ex. skattesatserna eftersträvades inte. Det kan också konstateras att artikel 93 i EG-fördraget som utgör grunden för sekundärrätten inte heller ger uttryck för att en total samordning av skattesatserna skulle erfordras. Bestämmelser om harmonisering av mervärdesskatten skall enligt artikeln antas i den mån en sådan harmonisering är *nödvändig* för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar.

Det sjätte mervärdesskattedirektivet (1977)

Det framgår inte att skattesatsfrågan diskuterades i någon större omfattning i arbetet med att ta fram det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

När direktivet antogs återfanns i artikel 12 flera av de regler som redan tidigare gällt genom det första och andra direktivet. Normalskattesatsen skulle enligt bestämmelsen vara lika för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Tillhandahållanden fick beskattas med förhöjda eller reducerade skattesatser. Om reducerad skattesats infördes skulle varje skattesats bestämmas på sådant sätt att från det belopp av mervärdesskatt som följer av dess tillämpning på normalt sätt skulle kunna dra hela den mervärdesskatt som var avdragsgill. Den skattesats som var tillämplig på

² Mervärdesskatteprincipen innebär att det endast är mervärdet som beskattas. Principen upprätthålls genom att den som är skattskyldig har rätt att dra av den ingående moms som belöper på de inköp han har gjort för att kunna utföra tjänsten respektive tillhandahålla varan.

införsel av varor skulle vara den som tillämpades på leverans av liknade varor inom landets territorium.

I artikel 28 i sjätte direktivet infördes vissa övergångsbestämmelser. I punkten 2 uttalas att:

De regler om nedsatta skattesatser och om undantag med återbetalning av skatt i föregående led som var i kraft den 31 december 1975 och som uppfyller villkoren i den sista strecksatsen i artikel 17 i rådets andra direktiv av den 11 april 1967, får vidmakthållas fram till en dag som rådet enhälligt på kommissionens förslag skall fastställa men som inte får vara senare än den dag då påförandet av skatt vid införsel och restitution av skatt på utförseln i handeln mellan medlemsstaterna avskaffas.³

Kommissionens förslag till regler om normalskattesatsen och reducerade skattesatser (1987)

Den 5 augusti 1987 skickade kommissionen ut en "global communication" COM(87) 320 final, *Completion of the internal market: approximation of indirect tax rates and harmonization of indirect tax structure*. Utgångspunkten för kommissionens kommunikation var det av kommissionen tidigare publicerade *White paper on completing the internal market of the Community*, COM(85) 310 final. I det sistnämnda dokumentet hade kommissionen uttalat att inom åtta år skulle ett program för att avveckla unionens gränser (skapa en inre marknad) vara upprättat och infört.

Kommissionen menade att en utgångspunkt för åtgärder som hade till syfte att närma både skattesatsernas nivå och antalet skattesatser måste vara situationen i medlemsstaterna. Kommissionen konstaterade att med undantag av Danmark och Storbritannien tillämpade länderna mer än en skattesats. Normalskattesatsen skiljde sig vid denna tidpunkt kraftigt åt mellan medlemsländerna. Spanien och Luxemburg tillämpade t.ex. 12 procent medan Irland tillämpade 25 procent. Kommissionen menade att en så stor skillnad mellan skattesatserna skulle göra det svårt att ta bort de skattemässiga gränserna (skapandet av den inre marknaden) utan allvarliga ekonomiska konsekvenser.

³ Enligt artikel 17 i andra direktivet kunde medlemsstaterna efter att ha meddelat kommissionen införa reducerade skattesatser och 0-skattesatser om införandet av regeln inte innebar att effekten blev en skattelättnad jämfört med tillämpningen i landets tidigare skattesystem samt att åtgärden måste vara motiverad av tydliga sociala skäl och vara till förmån för slutkonsumenten.

Samma dag som kommissionen lämnade kommunikationen lämnade den även ett förslag på nya regler genom *Final Proposal for a Council Directive completing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Approximation of VAT rates, COM(87)321*. Kommissionen menade att närmandet av medlemsstaternas skattesatser var ett nödvändigt steg för att uppnå en inre marknad. Kommissionen såg tre grundläggande frågeställningar med arbetet. Den första var frågan om hur många skattesatser som skulle få tillämpas. Den andra var vilken nivå skattesatserna skulle ligga på och den tredje var urvalet av produkter som skulle beskattas med de olika skattesatserna.

Det kan konstateras att de problem som kommissionen då hade att brottas med inte skiljer sig så mycket åt från de problem som utredningen nu tittar på.

Kommissionen ansåg att teoretiskt borde det vara enklast att tillämpa moms om det endast fanns en skattesats. Med hänsyn till att i princip samtliga länder tillämpade fler än en skattesats valde dock kommissionen att föreslå en normalskattesats och en reducerad skattesats. Normalskattesatsen skulle ligga på mellan 14 och 20 procent och den reducerade skattesatsen skulle ligga på mellan 4 och 9 procent.

Den reducerade skattesatsen skulle dock enbart tillämpas för ett begränsat antal produkter och tjänster. Det måste noteras att förslaget innebar att det skulle vara obligatoriskt såväl att tillämpa en reducerad skattesats som att tillämpa den på de produkter som räknades upp i förslaget. Följande produkter föreslogs bli beskattade med reducerad skattesats:

- livsmedel, exklusive alkoholhaltiga drycker
- energiprodukter för uppvärmning och belysning
- tillhandahållande av vatten
- mediciner
- böcker, dagstidningar och tidskrifter
- passagerartransport

I motiveringen till förslaget uttalade kommissionen följande om urvalet av produkter:

The list allocating goods and services to the rates has been drawn up in order to ensure that the same type of products or service is placed under the same category of rate in the various Member States, thus avoiding systematic deflections of trade, taking account as much as is

possible of the division by products and services existing at the present time in the majority of Member States.

Kommissionens förslag skall som framgått ses i ljuset av att det under denna period pågick ett omfattande arbete att skapa den inre marknad som fördraget ställt upp som mål att nå till den 31 december 1992. Redan 1989 stod det dock klart att det inte skulle vara möjligt att införa ett system med beskattning i ursprungslandet⁴ som var avsikten. Att harmonisera skattesatserna hade ansetts vara mycket angeläget i ett system där ursprungsprincipen tillämpades. För en utförlig beskrivning av de olika rapporter och förslag som lämnades samt en redogörelse för händelseförloppet i övrigt under perioden fram till och med direktiv 92/77/EEG beslutades hänvisas till Terra/Kajus (Terra/Kajus 1993-, volym 3 part 2).

Direktiv 92/77/EEG (beslut den 19 oktober 1992)

Den 19 oktober 1992 beslutade rådet slutligen att anta nya regler om skattesatser. Till skillnad mot det förslag som lämnades av kommissionen 1987 innehöll det slutliga direktivet inte någon regel om maximiskattesatser utan enbart om minimiskattesatser. Dessutom var tillämpningen av reducerade skattesatser frivillig till skillnad mot det ursprungliga förslaget. I direktivet uttalades bland annat att när skattekontrollen genom den inre marknaden avskaffas förutsätts för att snedvridningar skall undvikas inte bara en enhetlig skattebas utan även att ett flertal skattesatser och skattenivåer ligger tillräckligt nära varandra mellan medlemsstaterna.

Medlemsstaterna skulle fram till och med den 31 december 1996 tillämpa en normalskattesats som inte understeg 15 procent. De gavs vidare möjlighet att tillämpa en eller två reducerade skattesatser, varav den lägsta skulle uppgå till minst 5 procent.

De varor och tjänster medlemsstaterna fick tillämpa reducerad skattesats räknades med något undantag upp i en särskild bilaga (bilaga H till det sjätte mervärdesskattedirektivet). Se vidare om gällande EG-regler i avsnitt 4.2.

⁴ Avsikten var att beskattning skulle ske som om transaktionen skedde inom ett land. Vid köp mellan medlemsländer skulle således säljaren ta ut moms på vanligt sätt trots att köparen fanns i ett annat medlemsland (ursprungslandsprincipen). Ursprungslandsprincipen skulle kompletteras med en clearingordning som innebar att skatten som härrörde från försäljning till annat medlemsland skulle föras över till det landet (COM)[87]320 final).

De generella övergångsbestämmelser vid införandet av regler för den inre marknaden som trädde i kraft den 1 januari 1993 inom momsområdet innebar att kommissionen senast den 31 december 1994 skulle lägga fram en rapport till rådet om hur bestämmelserna fungerat och samtidigt lägga fram ett förslag till ett slutligt system (artikel 28 1).

Även när det gällde skattesatser infördes en hel del övergångsregler (artikel 28). Bestämmelserna är svårlästa men utgör ofta skälet till varför en medlemsstat utan stöd i nuvarande permanenta regler tillämpar en lägre skattesats på en omsättning av en viss vara eller en viss tjänst. I huvudsak är övergångsreglerna uppbyggda på det sättet att en medlemsstat ofta har fått bibehålla de regler man tillämpade 1991. Ett land som blev medlem efter denna tidpunkt saknar i regel möjlighet att införa motsvarande bestämmelse (vid förhandlingarna om medlemskap till unionen kan dock en blivande medlemsstat fått möjlighet att tillämpa någon regel som avviker från de permanenta reglerna).

Vidare uttalades att rådet vartannat år med en kommissionsrapport som underlag skulle granska omfattningen av de reducerade skattesatserna.

Direktiv om skattesatsen på konstverk (beslut den 14 januari 1994)

Genom rådets direktiv 94/5/EEG om begagnade varor m.m. fördes en ny bestämmelse in i artikel 12 om att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats på import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Om medlemsstaten väljer att utnyttja den möjligheten får medlemsstaten även tillämpa den lägre skattesatsen på i första hand upphovsmannens egen försäljning.

Direktiv om skattesatsen på vissa blommor (beslut den 25 juni 1996)

Genom rådets direktiv 96/42/EG genomfördes två åtgärder. För det första slopades en övergångsbestämmelse om nedsatt skattesats för jordbruksprodukter som funnits i artikel 12.3. I stället infördes en mer precis regel i artikel 28.2. Regeln är inte permanent utan skall enbart gälla under övergångsperioden. Den ger alla medlemsstater möjlighet att tillämpa reducerad skattesats för tillhanda-

hållande av levande växter och andra produkter från blomsterodling liksom för tillhandahållande av vedbränsle.

Direktiv om normalskattesatsen, 96/95/EG (beslut den 20 december 1996)

I direktiv 92/77/EEG (harmonisering av skattesatserna) som trädde i kraft den 1 januari 1993 föreskrevs att normalskattesatsen fram till och med den 31 december 1996 inte fick vara lägre än 15 procent. Det förutsattes att rådet skulle fatta ett nytt beslut för tiden därefter. Genom direktiv 96/95/EG förlängdes denna period till och med den 31 december 1998 varefter ett nytt beslut skulle fattas av rådet.

Direktiv om normalskattesatsen, 1999/49/EG (beslut den 25 maj 1999)

Genom direktiv 1999/49/EG beslutades att normalskattesatsen i medlemsstaterna även fortsättningsvis inte fick understiga 15 procent. Beslutet gällde fram till och med den 31 december 2000 varefter ett nytt beslut skulle fattas av rådet.

Direktiv om försök med lägre moms på vissa arbetsintensiva tjänster, 1999/85/EG (beslut den 22 oktober 1999)

Genom direktiv 1999/85/EG beslutades att rådet efter förslag från kommissionen fick tillåta en medlemsstat att under en period om högst tre år mellan den 1 januari 2000 till och med den 31 december 2002 tillämpa reducerad skattesats på vissa tjänster. Se vidare om försöket med lägre moms på vissa arbetsintensiva tjänster under redogörelsen för gällande regler i avsnitt 4.2.

Direktiv om normalskattesatsen, 2001/4/EG (beslut den 19 januari 2001)

Genom direktiv 2001/4/EG beslutades att normalskattesatsen i medlemsstaterna även fortsättningsvis inte får understiga 15 pro-

cent. Beslutet gäller fram till och med den 31 december 2005 var- efter ett nytt beslut skall fattas av rådet.

I direktivets ingress uttalades att den normalskattesats som nu gäller i medlemsstaterna säkerställer, i förening med bestämmel- serna om övergångssystemet, att detta system fungerar på ett acceptabelt sätt. Vidare uttalades att det bör undvikas att en allt större skillnad mellan medlemsstaternas grundskattesatser leder till strukturell ojämlikhet inom gemenskapen och snedvridning av konkurrensen mellan vissa näringsgrenar, åtminstone under den tid då den nya strategin för förenkling och modernisering av den nu gällande gemenskapslagstiftningen om mervärdesskatt som framgår av kommissionens meddelande av den 7 juni 2000 genomförs. Rådet menade därför att det var lämpligt att bibehålla den nu- varande lägsta grundskattesatsen på 15 procent under ytterligare en period som är tillräckligt lång för att denna förenklings- och moderniseringsstrategi skall kunna genomföras.

Direktivet beslutades på rådsmöte (ekonomiska och finansiella frågor) den 19 januari 2001. I rådets protokoll (5537/01) gjordes följande uttalande under punkten 2:

Medlemsstaterna åtar sig – i den mån som det går att förutse i dag – att från och med den 1 januari 2001 till och med den 31 december 2005 göra sitt yttersta för att förhindra att den nuvarande skillnaden på 10 procentenheter i förhållande till den lägsta grundskattesats som för närvarande tillämpas av medlemsstaterna ökar.

Mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (beslut den 7 maj 2002)

Genom rådets direktiv 2002/38/EG beslutades nya regler för redovisning av mervärdesskatt vid elektronisk handel med tjänster mellan länder utanför EG och länder inom EU samt regler om tillhandahållande av radio- och TV-sändningar från länder utanför EG till länder inom EG. Ur skattesatsperspektiv är det av intresse att direktivet föranlett en ändring i artikel 12.3 a i det sjätte mervärdes- skattedirektivet. I ett nytt fjärde stycke uttalas att reducerad skattesats inte får tillämpas för tjänster som avses i sista streck- satsen i artikel 9.2 e. De tjänster som avses är tjänster som till- handahålls på elektronisk väg. En hänvisning görs till en ny bilaga L där exempel på sådana tjänster redovisas.

Förlängning av försöket med reducerad moms på arbetsintensiva tjänster (beslut den 3 december 2002)

Genom rådets direktiv 2002/93/EG och rådets beslut 2002/954/EG förlängdes den period under vilket försöket med lågmoms på arbetsintensiva tjänster skulle pågå. I stället för att som tidigare beslutat upphöra den 31 december 2002 bestämdes nu att försöket skulle avslutas först den 31 december 2003.

Förslag till direktiv beträffande tjänster som tillhandahålls inom postsektorn

Kommissionen har den 5 maj 2003 lämnat ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG beträffande mervärdesskatt på tjänster som tillhandahålls inom postsektorn, KOM(2003) 234 slutlig. Kommissionen föreslår i direktivet att reducerad skattesats skall kunna användas avseende vissa omsättningar.

Förslag till direktiv om ändring avseende reducerade mervärdesskattesatser

Kommissionen har den 23 juli 2003 lämnat förslag till en ändring av reglerna om reducerade skattesatser (KOM[2003] 397 slutlig). Dokumentet är förutom ett förslag till nya regler även avsett att ersätta den rapport som kommissionen är ålagd att lägga fram vartannat år som underlag för rådets granskning av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna (artikel 12.4 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet). I förslaget refererar kommissionen till uttalanden i strategiprogrammet där det framhållits att man borde revidera och rationalisera reglerna och avvikelserna när det gäller reducerade skattesatser. Kommissionen hänvisar i förslaget till den utvärdering som gjorts av försöket med lägre mervärdesskatt på arbetsintensiva tjänster (KOM[2003] 309). Kommissionen menar att det är nödvändigt att ett förslag läggs fram som innebär en förenkling och rationalisering av skattesatserna. Vid det arbetet har kommissionen valt att arbeta efter vissa riktlinjer:

- Möjligheten att tillämpa reducerad skattesats utsträcks inte till nya kategorier för vilka normalskattesatsen redan tillämpas i alla medlemsstaterna och där en viss grad av harmonisering redan uppnåtts.
- Möjligheten för alla medlemsstaterna att tillämpa reducerad skattesatser utsträcks till att endast gälla sådana kategorier av varor och tjänster för vilka ett visst antal medlemsstater redan, genom specifika avvikelser eller andra bestämmelser, får tillämpa reducerade skattesatser förutsatt att det konstaterats att denna tillämpning inte inverkat menligt på den inre marknadens sätt att fungera. Denna åtgärd berör restaurangtjänster, bostäder, tillhandahållande av gas och el samt vård i hemmet.
- Bilaga H skall bli enda referensen för alla avvikelser från normalskattesatsen, vilket får till följd att parkeringssatsen slopas samt att nollskattesatserna och de superreducerade skattesatserna begränsas uteslutande till varor och tjänster som anges i bilaga H.
- Vidare föreslås rationaliseringar av de avvikelser som innebär att vissa medlemsstater får tillämpa lägre skattesatser i vissa områden.

Förslaget har diskuterats både på tjänstemannanivå inom EU och av finansministrarna på Ekofin-rådet vid ett flertal tillfällen. Något beslut har ännu inte fattats (den 1 juni 2005).

Förlängning av försöket med reducerad moms på arbetsintensiva tjänster

Genom rådets direktiv 2004/15/EG förlängdes den period under vilket försöket med lågmoms på arbetsintensiva tjänster skulle pågå. I stället för att som tidigare beslutat upphöra den 31 december 2002 bestämdes nu att försöket skulle avslutas först den 31 december 2005. Som skäl för förlängningen anges att rättsläget utan en förlängning skulle bli oklart eftersom något beslut om förslaget rörande en övergripande översyn av mervärdesskattesatserna inte tagits (KOM[2003] 397 slutlig).

Försöket med reducerad moms på arbetsintensiva tjänster även för de nya medlemsstaterna

Kommissionen har lämnat förslag till ett nytt direktiv (KOM[2004]295 slutlig) om anpassning av det sjätte direktivet med anledning av Tjeckiens, Estlands, Cyprens, Lettlands, Litauens, Ungerns, Maltas, Polens, Sloveniens och Slovakiens anslutning.

I förslaget anges att de anslutande länder som uttryckt önskemål om att tillämpa reducerad skattesats på vissa arbetsintensiva tjänster som räknas upp i bilaga K bör få möjlighet till detta.

I förslag till rådets beslut den 21 april 2004, KOM(2004)296 slutlig, föreslås att rådet skall ge Tjeckien tillstånd att använda reducerad skattesats för fönsterputsning, städning i privata hushåll och hemtjänster. Kommissionen föreslår också att Polen skall få tillstånd att tillämpa reducerad skattesats på små reparationstjänster som rör cyklar, skor och lädervaror samt kläder och hushållslinne (inbegripet lagning och ändring).

1.2 Kommissionens rapporter om reducerade skattesatser i enlighet med artikel 12.4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet

Enligt artikel 12.4 skall rådet vartannat år med början 1994, på grundval av kommissionens rapport, granska omfattningen av de reducerade skattesatserna. Rådet kan på kommissionens förslag enhälligt besluta att ändra i förteckningen över varor och tjänster i bilaga H.

Kommissionen första rapport (1994)

Den första rapporten lämnades i december 1994 (COM[94] 584 final). Kommissionen menade sammanfattningsvis att effekten av systemet med den nya strukturen av skattesatser hade visat sig vara tillfredsställande. Någon nämnvärd påverkan på gränshandeln kunde inte påvisas. Kommissionen menade därför att systemet inte behövde förändras. Uttalandet gjordes dock utifrån förutsättningen att det skulle kunna fattas ett beslut om ett slutligt system där bland annat alla olika särregler som fick tillämpas i de olika

medlemsstaterna avseende skattesatser med stöd av övergångsregler i det sjätte direktivet skulle tas bort.

Kommissionen andra rapport (1997)

Den andra rapporten avlämnades den 13 november 1997⁵. I sammanfattningen uttalade kommissionen bland annat följande. Den nuvarande mervärdesskattesatsstrukturen utgör inte något hinder på gemenskapsnivå för att övergångsbestämmelserna för mervärdesskatt skall fungera. Kommissionen menade att skillnaderna i skattesatser i allmänhet inte hade hämmat den gränsöverskridande handeln men att det fanns bevis för att de olika skattesatserna (mellan länderna) ibland kunde påverka konsumentbeslut på ett snedvridande sätt. Två inneboende problem ansåg kommissionen ändå att systemet hade som kunde medföra vissa snedvridande effekter på konkurrenssituationen. Den ena var den frivilliga karaktären på bilaga H och den andra var att det saknas gemensamma definitioner av de kategorier som räknas upp i bilagan. Kommissionen uppgav också att det fanns skiljaktigheter i fråga om ett antal kategorier. I det sammanhanget uttalade kommissionen att den är medveten om att bilaga H inte beaktar alla ny teknologisk utveckling som ägt rum efter att lagstiftningen antogs år 1992 samt att bilaga H inte har någon konsekvent och bindande uppläggning vilket ibland kan ge upphov till svårigheter i vissa sektorer.

Resultatet av rapporten uppgav kommissionen var ett starkt stöd för följande riktlinjer

- en nära tillnärmning av mervärdesskattesatser är en teknisk nödvändighet,
- tillämpningsområdet för reducerade skattesatser bör bestämmas av sociala hänsyn (för att uppväga mervärdesskattens i vissa fall regressiva karaktär),
- generellt reducerade mervärdesskattesatser är ett mycket inexakt verktyg för att skapa handlingsprogram och bör inte användas som ersättning för direkta subventioner,
- reducerade mervärdesskattesatser bör inte ändra mervärdesskattens generella neutralitet.

⁵ Kommissionens rapport till rådet och Europaparlamentet enligt artikel 12.4 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Kommissionen tredje rapport (2001)

Den tredje rapporten avlämnades den 22 oktober 2001 (KOM[2001] 599 slutlig) varvid kommissionen uttalade bland annat följande. Den frivilliga karaktären av bestämmelserna om reducerade skattesatser och medlemsstaternas valmöjligheter att tillämpa dem på olika sätt kan skapa situationer där aktörerna upplever att konkurrensen snedvrids. Nuvarande regler i bilaga H kan upplevas som inkonsekventa och inte svara mot på förhand fastställda objektiva kriterier. Ett skäl till det är att kategorierna valts ut mot bakgrund av nödvändiga behov som har ansetts väsentliga vid en given tidpunkt eller med hänsyn till behov som medlemsstaterna har uttryckt i samband med förhandlingar i rådet.

Vidare angavs i rapporten att huvudorsaken till de snedvridningar som aktörer klagat över beror på att tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna varierar mellan medlemsstaterna. Kommissionen konstaterade att fortfarande skulle ett system som grundas på beskattning i ursprungslandet fungera bäst. Förutsättningar för att genomföra en sådan åtgärd ansåg kommissionen dock inte var aktuell utan en mer långtgående tillnärmning av skattesatserna var endast tänkbar på lång sikt. På medellång sikt planeras däremot en genomgripande revidering av bestämmelserna. Kommissionen menade att de klagomål som väckts sen den senaste rapporten inte är så olika de som redovisats i tidigare rapporter. Man fann dock att argumenten att en verklig inre marknad inte utnyttjas fullt ut har fått större betydelse. Kommissionen menar att utvecklingen av den inre marknaden kommer att gå snabbare i framtiden, särskilt efter det att euron har införts. Införandet av euron kommer bland annat medföra att priserna på ett helt annat sätt blir jämförbara.

Kommissionen ansåg att rapporten borde utgöra startskottet för att överväganden inom näringslivet och i medlemsstaterna när det gäller att fundera på vilken funktion de reducerade skattesatserna fyller, hur effektiva de är för gemenskapens och nationella politikområden, och hur de kan förbättras och rationaliseras.

Kommissionen uttalade att ett tänkbart förslag vore att inrätta en struktur med två reducerade skattesatser, varav en i närheten av nuvarande miniminivå och en på en högre nivå. Den lägsta nivån kunde då omfatta en begränsad lista av varor och tjänster som är absolut nödvändiga eller bidrar till ett socialt mål och som eventuellt skulle vara obligatoriskt att tillämpa. Den högre reducerade

skattesatsen skulle kunna tillämpas på varor och tjänster som av historiska skäl eller på grund av konjunkturrelaterade bedömningar bör beskattas med en lägre skattesats.

Kommissionens fjärde rapport (2003)

Kommissionen har den 23 juli 2003 lämnat förslag till en ändring av reglerna om reducerade skattesatser (KOM[2003] 397 slutlig). Dokumentet är förutom ett förslag till nya regler även avsett att ersätta den rapport som kommissionen är ålagd att lägga fram vartannat år som underlag för rådets granskning av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna (artikel 12.4 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet). Se mer om förslaget i avsnitt 1.1.

1.3 Andra uttalanden som tar sikte på förändringar av gällande regelverk

Av strategiprogrammet (KOM[2000]348 slutlig) framgår att kommissionen anser att det på medellång sikt bör övervägas en ändring och rationalisering av reglerna om reducerade skattesatser.

Det är uppenbart att en genomgripande revidering av de nuvarande bestämmelserna kan komma att visa sig nödvändig efter det försök som infördes genom direktiv 1999/85/EG (arbetsintensiva tjänster). Även här skulle avskaffandet av flera särskilda och tillfälliga undantag kunna övervägas. Frågan om vilka satser som skall gälla för virtuella produkter i förhållande till traditionella produkter liksom frågan om tillämpningen av reducerade mervärdesskattesatser som ett led i förverkligandet av gemenskapspolitiken på olika områden (till exempel för att främja miljöskydd eller sysselsättning), kommer att ägnas särskild uppmärksamhet.⁶

Som framgår av tidigare avsnitt har kommissionen numera lämnat ett förslag till förändringar av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna (KOM[2003]397 slutlig).

⁶ KOM (2000)348 slutlig, s. 15.

2 Rättsprinciper för fastställande av mervärdes- skattesatser i EU

Vid en kartläggning och analys av de avgränsningsproblem som finns vid tillämpning av olika skattesatser respektive undantag från beskattning är det uppenbart att vissa problem som finns inom olika områden har en gemensam grund. Av den anledningen bör vissa grundläggande principer redovisas i ett sammanhang i detta avsnitt.

Det kan konstateras att det huvudsakliga skälet till att de principer som redovisas i följande avsnitt finns är att mervärdesskattesystemet tillåter olika skattesatser och undantag från beskattning. Om alla transaktioner i moms-systemet skulle beskattas med samma skattesats skulle det sällan finnas behov av att ta reda på vad ett visst tillhandahållande exakt består av. Om livsmedel och serveringstjänster beskattades med samma skattesats skulle det t.ex. inte finnas anledning att utreda om en cateringfirmas leverans av mat skall anses utgöra omsättning av livsmedel (12 %) eller tillhandahållande av en restaurangtjänst (25 %). Det är just den omständigheten att transaktioner med olika skattesats ingår i ett visst tillhandahållande eller att transaktioner med olika skattesatser gränsar till varandra (även undantag från beskattning) som gör att det finns behov av att spalta upp tillhandahållanden. Det råder ingen tvekan om att en momsstruktur utan olika skattesatser och utan undantag från beskattning ur denna synvinkel vore att föredra.

Det saknas anledning att dela upp redovisningen på EG-rättsliga principer och principer enligt ML. Principer inom mervärdesbeskattningen skall alltid tolkas mot det EG-rättsliga regelverket varför det knappast kan sägas finnas några helt fristående nationella principer. Hänvisningar kommer därför att göras både till EG-rätten direkt och till uttalanden som berör ML.

De frågeställningar/principer som det i detta sammanhang finns anledning att titta närmare på är :

- Hur skall tillhandahållanden som kan sägas bestå av flera olika delar beskattas (delnings- och huvudsaklighetsprincipen)?
- I vilken mån kan en medlemsstat tillämpa olika skattesatser på varor och tjänster som liknar varandra (likabehandlingsprincipen/skatteneutralitetsprincipen)?
- Hur avgör man om det som tillhandahålls utgör en vara eller en tjänst?

- Hur påverkas avdragsrätten av att en näringsidkare har en verksamhet inom vilken han både utför skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från beskattning (avdragsrätt i blandad verksamhet)?
- Vad säger EG:s regler om statsstöd?
- Vad innebär den EG-rättsliga regeln att tillämpningen av en reducerad skattesats inte får medföra att näringsidkaren regelmässigt får tillbaka mer moms än han betalar?

2.1 Hur skall tillhandahållanden som består av olika delar beskattas (delningsprincipen och huvudsaklighetsprincipen)?

Det förekommer att flera varor/tjänster tillhandahålls samtidigt. Tillsammans med en serietidning levereras t.ex. en leksak av mindre värde. I en sådan situation kan det ställa till problem att avgöra om detta knippe av varor/tjänster skall beskattas som ett tillhandahållande eller om varje vara/tjänst (varje enskild omsättning) skall delas upp och beskattas efter de regler som gäller för just den transaktionen.

Frågan har självfallet enbart betydelse om delarna i tillhandahållandet beskattas på olika sätt (undantag, normalskattesatsen eller reducerad skattesats). I svensk rätt används ”delningsprincipen” och ”huvudsaklighetsprincipen”. I den EG-rättsliga praxisen (se nedan) har man uttalat att även om varor/tjänster i regel skall anses som fristående får inte en prestation som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst delas upp på ett konstgjort sätt.

Någon enkel lösning finns inte på alla de olika situationer som kan uppstå. Detta framgår med tydlighet genom att denna fråga har varit föremål för ett stort antal avgöranden såväl nationellt som EG-rättsligt. Nedan redogörs för relevant svensk rätt och EG-rätt. För en mer utförlig beskrivning av tillämpningen hänvisas till Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004, s. 313–317.

Enligt 7 kap. 7 § ML skall beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när en omsättning endast delvis medför skattskyldighet och beskattningsunderlaget för den del av omsättningen som medför skattskyldighet inte kan fastställas. Detta utgör den s.k. *delningsprincipen*. Denna princip skall även tillämpas när tillhandahållandet består av varor/tjänster med olika skattesatser.

Delningsprincipen tillämpades även i lagen (1968:430) om mervärdesskatt. I anvisningarna till 14 § angavs att om gemensamt vederlag utgår vid omsättning av varor eller tjänster, av vilka en del inte är skattepliktiga, bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund. Av prop. 1993/94:99 *Ny mervärdesskattelag* (s. 201–202) framgår att avsikten inte var att förändra bestämmelsen i sak.

Enligt Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 313–317) får en huvudsaklighetsbedömning göras om delningsprincipen inte går att använda. Skatteplikt och skattesats bedöms då utifrån prestationens huvudsakliga karaktär. Om en skattefri prestation är underordnad en skattepliktig prestation skall hela omsättningen beskattas. På motsvarande sätt skall beskattning inte ske i det fall en skattepliktig prestation är underordnad en skattefri prestation. Denna *huvudsaklighetsprincip* finns inte reglerad i lagtext men tillämpas i praktiken.

Ett exempel på när delningsprincipen har tillämpats är RÅ 2001 ref 69. I målet kom Regeringsrätten fram till att om frukost ingår i priset för ett hotellrum skall inte frukosten utgöra ett underordnat led till hotelltjänsten. Eftersom frukosten utgjorde en klart avskiljbar transaktion skulle i stället en uppdelning göras och beskattning ske med de skattesatser som gällde för respektive transaktion. Frukosten (serveringstjänst) skulle därför beskattas med normal-skattesatsen medan ersättningen för hotellrummet (hotelltjänsten) skulle beskattas med den reducerade skattesatsen 12 procent.

Ett exempel på motsatsen, dvs. när huvudsaklighetsprincipen har tillämpats, utgör Skatterättsnämndens förhandsbesked den 3 maj 2002 om tillämplig skattesats på tidskrift med medföljande CD-skivor (förhandsbeskedet har inte överklagats). 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.

Ett annat exempel på när huvudsaklighetsprincipen har tillämpats utgör *RA 2002 ref 9*. I målet som är ett förhandsavgörande som överklagats från Skatterättsnämnden bedömdes frågan om hur beskattningen skulle ske vid ett produktionsbolags arrangemang av en konsert. Regeringsrätten kom fram till att en uppdelning inte skulle göras av de tjänster som tillhandahållits utan att beskattning skulle ske utifrån förutsättningen att den huvudsakliga tjänsten var musikgruppens framträdande och övriga tjänster var underordnade denna (produktion, upphovsrättigheter m.fl.). Med de förutsättningar som fanns i målet blev effekten att beskattning skulle ske med normalskattesatsen på hela tillhandahållandet. Skatteverket har i anledning av domen gått ut med en särskild skrivelse om *Mervärdesskatt för artistframträdanden och produktionsbolag* (RSV:s skrivelse 021219, dnr 10651-02/110).

I *Regeringsrättens mål nr 1985–2003 den 10 december 2003* var frågan om tillhandahållanden av begravningsjänst med tilläggs-tjänster/varor skulle anses utgöra tillhandahållanden av en enda tjänst eller av flera separata tjänster. Skatterättsnämnden fann i det överklagade beslutet att, med undantag av uppdraget att upprätta bouppteckning, skulle begravningsbyråns tillhandahållande i sin helhet behandlas som omsättning av en enda tjänst. Beskattning skulle därför ske med 25 procent. Regeringsrätten gjorde en annan bedömning och menade att de olika tjänsterna som ingick i begravningsbyråns uppdrag utgjorde flera olika var för sig klart urskiljbara delar av begravningsbyråns prestation. Regeringsrätten menade att kunden kunde välja att låta begravningsbyrån eller någon annan tillhandahålla en eller flera av dessa delar. Exempel på sådana delar utgjorde anlitande av solist i kyrkan, annons i lokaltidningen och transport.

Ytterligare ett exempel på delnings- och huvudsaklighetsprincipen som nyligen varit uppe till prövning i Regeringsrätten utgör mål nr 4321-03, från den 11 mars 2004. I målet var frågan om en självriskförsäkring som medföljde vid försäljning av vitvaror skulle anses utgöra en separat momsfri omsättning eller ingå som ett underordnat led i den momspliktiga omsättningen av vitvaran. Regeringsrätten fann att vederlaget vid försäljningen i sin helhet skulle hänföras till omsättningen av vitvaran. Försäkringen ansågs i

sammanhanget enbart utgöra ett underordnat led i försäljningen av varan.

De svenska domar som meddelas nu görs alltid med beaktande av och ofta med direkt hänvisning till relevant EG-rätt. När det gäller frågan om huruvida beskattningsunderlaget skall delas upp eller inte samt vilken tjänst som skall anses utgöra den tjänst som skall beskattas är C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) det vägledande rättsfallet.

I CPP erbjöds kreditkortsinnehavare mot betalning ett system (ett antal olika tjänster) som syftade till att ge ett skydd mot ekonomisk skada och olägenheter som uppkommer vid förlust av olika värdehandlingar m.m. Den nationella domstolen, i detta fall House of Lords, ställde fyra frågor till EG-domstolen varav den första frågan (och delvis den andra) har särskilt intresse i detta sammanhang. House of Lords frågade vilken prövning som skall göras för att avgöra om en transaktion i mervärdesskattehänseende består av en enda sammansatt tjänst eller två eller flera fristående tjänster.

Domstolen gav följande svar (se punkterna 28–30):

Såsom domstolen har fastslagit i dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395, punkterna 12–14), angående kvalifikationen av restaurangverksamhet, skall det, när transaktionen i fråga utgörs av ett knippe delar och handlingar, först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga.

Det är i detta avseende, med hänsyn till den dubbla omständigheten att det av artikel 2.1 i sjätte direktivet dels följer att varje tillhandahållande av en tjänst i regel skall anses som fristående och självständigt och dels att prestationen, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämras, av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakliga fristående tjänster eller en enda tjänst.

Det skall understrykas att det är fråga om en enda tjänst bland annat i det fall där en eller flera delar skall anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan en eller flera delar i annat fall skall anses som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller (dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, REG 1998, s. I-0000, punkt 24).

Domstolen uttrycker också att det på grund av olikheter mellan olika affärshändelser knappast är möjligt att uttömmande ange hur principen skall tillämpas i varje enskilt fall (p. 27). Slutsatsen blir därför att man får tolka varje enskilt fall mot EG-domstolens och den nationella domstolens praxis för att försöka hitta en korrekt lösning.⁷

2.2 Får liknande varor/tjänster beskattas med olika skattesats (likabehandlingsprincipen och skattnöjningsprincipen)?

I kap. 4.1.3 har i korthet olika EG-rättsliga principer redovisats som tillämpas i mervärdesskattesammanhang. När det gäller likabehandlingsprincipen och skattnöjningsprincipen kan dessa få särskild aktualitet vid avgränsningar mellan olika skattesatser respektive vid avgränsningar mellan beskattning och undantag från beskattning.

I *Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel* (Ds 2002:51) har principerna analyserats utifrån frågan om olika skattesatser kan tillämpas på ekologiska respektive andra livsmedel.

I detta sammanhang är avsikten inte att analysera hur de olika principerna berör behandlingen av någon viss typ av transaktion utan i stället att mer övergripande ge en redogörelse för principerna som sedan kan ligga till grund för analyser inom de olika områden som skall kartläggas.

Likabehandlingsprincipen

Likabehandlingsprincipen innebär att varje form av diskriminering grundad på nationalitetsskäl är förbjuden inom EG-fördragets tillämpningsområde (artikel 12.1 EG-fördraget). Det övergripande förbudet kompletteras av mer detaljerade förbud inom olika områden. Artikel 90 utgör en sådan bestämmelse för skattefrågor.

Fördraget förbjuder inte enbart diskriminering som är öppen utan även diskriminering som är indirekt. Regler som ser ut att behandla medlemsstater lika men till följd av något särskilt krav ger ett resultat som är diskriminerande är således också förbjudna. Ett

⁷ I Skattenytt 2002, s. 24–31 analyseras frågan av Oskar Henkow i artikeln *Mervärdesskatt – ett eller flera tillhandahållanden*.

sådant krav är att en person skall uppfylla ett visst språkkrav. Kravet i sig diskriminerar inte en annan medlemsstats medborgare direkt men effekten blir ofta den i praktiken. *Direkt diskriminering* kan oftast endast godtas om det enligt gemenskapsrätten finns särskilda undantagsmöjligheter. *Indirekt diskriminering* kan godtas om det visas att de krav som uppställts uppfyller objektivt godtagbara syften och att diskrimineringen därför endast bara är en bieffekt.⁸

Det anses inte utgöra någon diskriminering att staterna tillämpar olika regler för sin egen befolkning om reglerna inte diskriminerar företag och enskilda från andra EU-länder. Likabehandlingsprincipen är följaktligen enbart tillämplig på områden där EG har kompetens. Det finns en omfattande praxis som berör tolkningen av likabehandlingsprincipen inom olika områden.

När det gäller artikel 90 (som berör skatter) i EG-fördraget är begreppet liknande varor centralt. I artikel 90 EG-fördraget (tidigare artikel 95) anges att

Ingen medlemsstat skall, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

Vidare skall ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.

Ståhl och Österman (Ståhl och Österman 2000 s. 66 ff.) uppger att domstolen använder sig av ett slags "comparable use test" (används varan på samma sätt?). Enligt denna test skulle det kunna röra sig om en liknande vara när den är på samma produktions- eller marknadsföringsnivå, för konsumenten företer jämförbara karakteristika och svarar mot samma behov som en annan vara. En konsument förstås därmed vara en objektiv, genomsnittlig eurokonsument.

Det finns ett antal rättsfall som berört alkoholhaltiga varor där frågan t.ex. har varit om snaps eller fruktlukör i detta avseende utgör en vara som "liknar" whisky etc. Det finns även mål där jämförelser utifrån dessa kriterier gjorts mellan bananer och andra frukter.⁹ Ofta har EG-domstolen funnit att medlemsstaternas intresse av att skydda sina egna intressen stått i strid med artikel 90.

⁸ Avsnittet bygger på Europarättens grunder av Ulf Bernitz och Anders Kjellgren, Nordstedts Juridik, 2002.

⁹ Se C-184/85 och C-193/85.

Skatteneutralitetsprincipen (generellt)

Vid frågan om det är möjligt att tillämpa olika skattesats på varor som liknar varandra måste även hänsyn tas till skatteneutralitetsprincipen. Genom att likabehandlingsprincipen och skatteneutralitetsprincipen i viss mån går i varandra (se nedan om extern neutralitet) och då det i doktrinen läggs olika vikt vid olika aspekter av framför allt skatteneutralitetsprincipen är det inte alltid uppenbart vilken princip som tillämpas och i vilken roll den tillämpas. För en mer fullständig redovisning av hur man i doktrinen sett på skatteneutralitetsprincipen hänvisas till Alhager, 2001 (se framför allt s. 59–77 där olika författares teorier återges). I detta sammanhang redogörs först för vad skatteneutralitetsprincipen generellt kan anses innebära. I nästa avsnitt är redogörelsen inriktad mer konkret på frågan om det är möjligt att tillämpa olika skattesats på samma vara/tjänst.

Att mervärdesskatten som sådan har en inbyggd neutralitetsprincip framgår redan av ingressen till det första mervärdesskatte-direktivet. I ingressen uttalas

Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess räckvidd omfattar alla led av produktion och distribution och tillhandahållande av tjänster.

I doktrinen har olika författare försökt förklara och spalta upp vad skatteneutralitetsprincipen innebär. En första uppdelning som görs är att principen delas upp i intern respektive extern neutralitet. Med *intern neutralitet* har avsetts neutralitet mellan olika handlingsalternativ medan med *extern neutralitet* har avsetts neutraliteten inom EU och mellan dess medlemsstater. I den sistnämnda rollen skulle skatteneutralitetsprincipen kunna sägas innefatta den likabehandlingsprincip som redogjorts för tidigare. Denna omständighet visar att principerna lätt kan gå i varandra.

När det gäller den *interna neutraliteten* har även denna delats upp på olika sätt. Juridisk neutralitet, ekonomisk neutralitet, konkurrens-, konsumtions- och produktionsneutralitet är begrepp som författare har använt sig av för att beskriva aspekter av den interna neutraliteten.

Den *juridiska neutraliteten* hänger samman med att det vid konsumtion finns ett logiskt samband mellan det pris konsumenten betalar och skatten. För att uppnå den juridiska neutraliteten krävs

att skattetrycket är detsamma vid konsumtion av likartade varor och tjänster. Den *ekonomiska neutraliteten* innebär att momsen inte skall utgöra ett hinder för en optimal allokering av resurserna. Att olika skattesatser tillämpas kan i det sammanhanget medföra att konsumentens konsumtion påverkas av skatten. Som *konkurrensneutralitet* har beskrivits att den som tillhandahåller varan eller tjänsten inte skall påverkas av mervärdesskattens utformning.

Med *konsumtionsneutralitet* har avsetts att vid olika val att konsumera skall beslutet inte styras av momsen och med *produktionsneutralitet* har åsyftats att vid producentens val av företagsform, produktionsfaktorer, försäljningssätt osv. skall inte momsen inverka på besluten (Melz 1990 s. 67–77).

Det har även framförts att neutralitetsprincipen kan sägas ha en objektssida och en subjektssida. Med *objektssidan* avses skatteobjekten (varorna/tjänsterna) och förutsätter neutralitet mellan transaktioner. *Subjektssidan* förutsätter neutralitet mellan skatteobjekten (t.ex. olika typer av företag).

Skatteneutralitetsprincipen har som en övergripande princip använts av EG-domstolen i en mängd olikartade fall. Gemensamt för avgörandena är att de avgjorts genom att domstolen hänvisat till momsens grundläggande neutrala funktion på marknaden.

När det gäller rätten till avdrag för ingående moms finns t.ex. målen: C-268/83 Rompelman (p. 19) och mål 50/87 Kommissionen mot Frankrike (p. 15). I målen sägs att man av de angivna kännetecknen för momsen kan sluta sig till att avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastning av den moms som skall betalas eller har betalats inom ramen för hans ekonomiska verksamhet.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.

Skatteneutralitetsprincipen har även åberopats i frågan om skillnad i beskattning av lagliga och olagliga transaktioner. I C-289/86 Happy Family (p. 20) sägs:

Det måste i detta hänseende erkännas att principen om skattemässig neutralitet faktiskt hindrar en differentiering, när det gäller uttag av mervärdesskatt, mellan lagliga och olagliga transaktioner. Detta gäller emellertid inte i fråga om leverans av sådana produkter som narkotika, som utmärks av att de på grund av själva sin karaktär omfattas av ett

totalförbud mot försäljning i alla medlemsstater, med undantag för en strängt övervakad handel för medicinska och vetenskapliga ändamål. I en sådan speciell situation där all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten kan befrielse från mervärdesskatt inte påverka principen om skattemässig neutralitet.

Ett senare exempel på hur principen använts i en liknande fråga finns i målet C-283/95 Karlheinz Fischer mot Finanzamt Donaueschingen (skatteplikt för lotterier).

En annan situation där skatteneutralitetsprincipen åberopats utgör målet C-216/97 Gregg och Gregg, som berör undantaget från skatteplikt för sjukvård i artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Fråga var om ett sjukvårdsföretags juridiska form kunde ha betydelse för skattefriheten. I artikel 13 används begrepp som "inrättning, "organ" och "organisation". Domstolen konstaterade att principen om skatteneutralitet bland annat utgör hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanvändning. Om den juridiska formen för verksamheten skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja undantaget från beskattning skulle denna princip åsidosättas menade domstolen.

I t.ex. mål C-481/98 Kommissionen mot Frankrike, har domstolen bedömt om skatteneutralitetsprincipen medför att det är möjligt att tillämpa olika skattesatser på liknande läkemedelsprodukter. Rättsfallet respektive ytterligare resonemang om vad skatteneutralitetsprincipen innebär för frågan om att tillämpa olika skattesats på liknande varor redovisas i kommande avsnitt.

Den mervärdesskatterättsliga behandlingen av identiska eller liknande produkter (likabehandlingsprincipen, skatteneutralitetsprincipen, sekundärrätten och kommissionens inställning)

För att en olikartad behandling av liknande varor skall kunna godtas enligt likabehandlingsprincipen måste den även vara förenlig med sekundärrätten (se t.ex. C-213/96, Outokumpu OY p. 30). När det gäller mervärdesskatten består sekundärrätten bl.a. av det sjätte mervärdesskattedirektivet.

I sjätte mervärdesskattedirektivet finns det särskilda regler om tillämpligheten av olika skattesatser. Som redovisats i tidigare finns det en uppräkningslista i bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet som innehåller 17 kategorier. Inom varje kategori ryms ett antal

olika typer av varor och tjänster vilka medlemsstaten kan tillämpa reducerad skattesats på.

När det gäller de varor/tjänster som tas upp i listan är avsikten med listans frivilliga karaktär att medlemsstaterna kan välja en eller flera kategorier att tillämpa reducerad skattesats på. Om medlemsstaten väljer att enbart tillämpa reducerad skattesats på någon eller några av varorna/tjänsterna i en viss kategori (t.ex. konserter men inte bio) finns det inte någon regel som uttalar om ett sådant handlingssätt är tillåtet eller inte. På motsvarande sätt finns det inte någon generell regel som tillåter eller förbjuder att medlemsstaten tillämpar olika skattesats på olika tillhandahållanden som faller under samma begrepp (samma vara/tjänst) i en kategori. Som exempel finns det därför ingen regel som uttalar i vad mån det är möjligt att ha olika skattesats på olika livsmedel respektive olika transportmedel (för persontransport).

I några enstaka fall finns det dock uttryckliga regler som medför att liknande varor/tjänster får beskattas med olika skattesats. En sådan bestämmelse är punkten 9 i bilaga H som medger att reducerad skattesats får tillämpas för:

Tillhandahållande, byggande, renovering och ändring av bostäder som ett led i socialpolitiken.

I denna bestämmelse anges således att ett lands socialpolitik kan medföra att vissa byggtjänster beskattas med lägre skattesats. En snickare som utför ett uppdrag på två utåt sett likvärdiga byggprojekt kan således komma att debitera moms efter olika skattesats beroende på om byggprojekten har ansetts utgöra ett led i socialpolitiken eller inte. I *Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel* (Ds 2002:51) uttalas att regeln väl får anses vara ett uttryck för sådana objektivt motiverade differentieringar, grundade på mål som i sig är förenliga med EG-rätten (likabehandlingsprincipen). Ett annat exempel på en sådan regel är den tidsbegränsade bestämmelsen i artikel 28.2 om att lägre skattesats får tillämpas för vedbränsle (ved som skall användas som bränsle).

Frånvaron av uttryckliga regler i direktivet medför att ev. hinder mot att tillämpa en sådan differentiering får bedömas utifrån de generella likabehandlings- och skatteneutralitetsprinciperna.

Rättsfall

Frågor om medlemsstaters möjlighet att tillämpa olika mervärdesskattesats på liknande varor har varit uppe till bedömning vid ett flertal tillfällen. I flera fall har domstolen bedömt frågan utifrån likabehandlingsprincipen medan i några mål har frågan bedömts utifrån skatteneutralitetsprincipen. Nedan redogörs för några rättsfall där olika skattesats tillämpats på varor och tjänster som i någon mån liknat varandra.

I fördragsbrottsmålet C-200/85 Kommissionen mot Italien (likabehandlingsprincipen) hade Italien tillämpat olika mervärdesskattesats vid omsättning av bilar beroende på vilken cylindervolym fordonet hade. Domstolen konstaterade att på gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsnivå är inte medlemsländernas frihet att tillämpa olika skattesatser på produkter begränsad om det finns objektiva skäl som motiverar det (p. 8). Domstolen konstaterade vidare att hänvisningen till cylindervolymen var ett objektiva kriterium som inte var knutet till produktens ursprung. Eftersom de olika skattesatserna tillämpades på samma sätt för inhemska och importerade produkter kunde inte heller åtgärden anses som diskriminerande. Slutligen konstaterade domstolen att åtgärden i detta fall inte heller var av sådan art att den indirekt skyddade andra varor.

I fördragsbrottsmålet C-230/89 Kommissionen mot Grekland (likabehandlingsprincipen) tillämpade Grekland en förhöjd mervärdesskattesats om 36 procent (vid den tidpunkten var det möjligt att tillämpa förhöjda mervärdesskattesatser) för vissa alkoholhaltiga drycker. Den förhöjda skattesatsen tillämpades på drycker som inte producerades i Grekland medan normalskattesatsen tillämpades för t.ex. Ouzo som till största delen producerades i Grekland. Domstolen konstaterade att även om det var tillåtet att tillämpa olika skattesatser på olika produkter gäller inte det om medlemsstaten utnyttjade det på ett sätt som diskriminerade importerade produkter. Domstolen menade att olika alkoholhaltiga drycker antingen liknar varandra eller åtminstone i någon mån konkurrerar med varandra. Att de drycker som hade lägre moms av tradition enbart dracks av befolkningen i landet menade domstolen inte utgjorde ett godtagbart skäl för åtgärden.

I mål C-213/96 Outokumpu OY var den centrala frågeställningen (p. 18) hur en avgift på inhemsk el som påfördes med olika skattesats beroende på produktionssätt skulle bedömas när impor-

terad el beskattades med en enhetlig skattesats som var högre än den lägsta men lägre än den högsta skattesats som tillämpades på inhemsk el. Målet berör inte mervärdesskattesatser men är av intresse ändå. Domstolen menade att gemenskapsrätten på nuvarande utvecklingsstadium inte begränsar varje medlemsstats frihet att upprätta ett differentierat avgiftssystem för vissa varor enligt objektiva kriterier, såsom de råvaror och produktionsmetoder som har använts, även om det är fråga om liknande varor i den mening som avses i artikel 95 första stycket i fördraget (numera artikel 90). Domstolen menade vidare att sådana beräkningsmetoder enbart är förenliga med gemenskapsrätten om de tjänar mål vilka, även de, är förenliga med fördragets och sekundärrättens krav och om formerna för dem är av den arten att all direkt eller indirekt diskriminering av import från andra medlemsstater eller skydd av konkurrerande inhemska varor undviks. I det aktuella målet menade dock domstolen att det inte var acceptabelt att importerad elström beskattades med en skattesats som var högre än den lägsta (även om den var lägre än den högsta).

I C-36/99 *Idéal Tourisme* var frågan om Belgien hade rätt att tillämpa en lagstiftning med 0-skattesats (= undantag från skatteplikt men med rätt till avdrag/återbetalning av ingående mervärdesskatt) på inrikes delen av internationella flygtransporter, medan skatten på motsvarande busstransporter var 6 procent. Domstolen fann att Belgien hade rätt att fortsätta att tillämpa en 0-skattesats för flyget. Som skäl för det angavs att det gemensamma moms-systemet är ett resultat av en gradvis harmonisering som ännu inte fullbordats, och att direktivet, tillåter medlemsländerna att behålla vissa äldre undantag, bl.a. inom persontransportsektorn. Domstolen menade att så länge en medlemsstat behåller sådana bestämmelser, införlivar den inte det sjätte mervärdesskattedirektivet och åsidosätter därmed vare sig direktivet eller de allmänna gemenskapsrättsliga principerna som medlemsstaterna skall respektera. Likabehandlingsprincipen hade därigenom inte brutits. I *Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel* (Ds 2002:51) uttalas att domstolens motivering för att godta den belgiska differentieringen kan förefalla långsökt, men att det är lätt att finna praktiska skäl för utgången eftersom ett flertal länder inom EU f.n. tillämpar regler för internationella persontransporter som kan jämföras med de belgiska.

Fördragsbrottmålet C-481/98 *Kommissionen mot Frankrike* (skatteneutralitetsprincipen) gällde de i Frankrike tillämpade skattesatserna för läkemedel. Läkemedel beskattades i Frankrike med 5,5 procent moms. Läkemedel som var ersättningsgilla enligt det sociala trygghetssystemet beskattades däremot med en skattesats på 2,1 procent (den låga skattesatsen får tillämpas av Frankrike med stöd av övergångsregler). Kommissionen hävdade att tillämpningen av två olika reducerade mervärdesskattesatser för läkemedel stred mot principen om en enhetlig mervärdesskatt, mot principen om skatteneutralitet som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och mot principen om att snedvridningar av konkurrensen skall undanröjas. EG-domstolen konstaterade först att principen om skatteneutralitet utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt¹⁰ och att denna princip utgör bland annat hinder mot att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Sådana varor måste belastas med en enhetlig skattesats. Principen om skatteneutralitet innefattar således enligt domstolen en princip om enhetlig skattesats (för liknande varor) och en princip om att snedvridningar av konkurrensen skall undanröjas.

Vid domstolens granskning av det franska systemet drogs slutsatsen att läkemedel som var ersättningsgilla inte var liknande vanliga läkemedel och således inte konkurrerade med dessa. Domstolen menade att det franska ersättningssystemet, som lades till grund för momsdifferentieringen, grundades på objektiva kriterier i enlighet med EG-direktivet 89/105. Om ett läkemedel klassades som ersättningsberättigat och kostnaden således i någon omfattning ersattes av det allmänna var detta i sig till avgörande fördel för slutkonsumenten. Konsumenten strävade i första hand att köpa ersättningsberättigade läkemedel, och det var följaktligen inte den lägre momsen som utgjorde motivet för inköpsbeslutet. De två läkemedelskategorierna konkurrerade därför inte med varandra och de olika momssatserna saknade betydelse i detta avseende. Effekten av momsreduceringen i sig var inte mätbar. I domen noterades att snedvridning av konkurrensen endast kunde uppkomma om ”en icke försumbar mängd ersättningsgilla läkemedel köps utan något läkarrecept”. Hade detta varit fallet i Frankrike kanske utgången hade blivit en annan.

¹⁰ Domstolen hänvisade i detta sammanhang till C-216/97 (Gregg) och C-283/95 (Fischer).

I mål C-267/99 Adam gift Urbing var frågan om tillämpning av reducerad skattesats för fria yrken enligt övergångsbestämmelse i artikel 28.2. I målet uttalade domstolen att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse var behöriga att fastställa och definiera de transaktioner för vilka en reducerad skattesats kan gälla (p. 35). I punkt 36 sägs vidare att

Medlemsstaterna måste dock iakttäta principen om skatteneutralitet när de utnyttjar denna behörighet. Denna princip utgör hinder bland annat mot att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattelhänseende, varför nämnda varor och tjänster skall beskattas med en enhetlig skattesats.

Domstolen har därefter behandlat skatteneutralitetsprincipen i mål C-384/01 Kommissionen mot Frankrike. Av målet framgår att Frankrike tillämpade en lägre skattesats för tillhandahållandet av abonnemang (fasta delen) för el och naturgas medan man tillämpade normalskattesatsen på annat tillhandahållande av energi (rörliga delen). Utan att gå in för mycket i detalj (domstolen ogillade kommissionens talan) är några uttalanden i domen av intresse. Domstolen konstaterar först att det endast är tillåtet att införa och bibehålla reducerade skattesatser som är lägre än normalskattesatsen om principen om skatteneutralitet inte åsidosätts. Domstolen hänvisade i denna del till mål C-481/98 Kommissionen mot Frankrike. Domstolen konstaterade vidare (p. 26–29):

Kommissionen har emellertid inte visat att Republiken Frankrike åsidosatt nämnda princip genom att på ett selektivt sätt tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på enbart ett slag av tillhandahållande av naturgas och elektricitet.

I vart fall framgår inte av artikel 12.3 b i sjätte direktivet att den reducerade skattesatsen endast får tillämpas om den tillämpas på samtliga slag av tillhandahållande av naturgas och elektricitet. Det är visserligen riktigt att bestämd artikel (*aux fournitures* (tillhandahållande i den svenska versionen)) används i den franska versionen av bestämmelsen. En jämförelse av de olika språkversionerna utvisar emellertid att obestämd artikel används i vissa språkversioner, och domstolen finner att denna jämförelse tyder på att bestämmelsen skall tolkas så, att det inte är förbjudet att tillämpa den reducerade skattesatsen på ett selektivt sätt om det inte föreligger någon risk för att skattesatsen snedvrider konkurrensen.

Den reducerade skattesatsen är för övrigt ett undantag. Att den endast tillämpas på konkreta och specifika tjänste- och varuslag, såsom på det abonnemang som ger abonnenterna rätt till en minimikvantitet elektricitet, står således i överensstämmelse med principen om att undantag och avvikelser skall tolkas restriktivt.

Kommissionen har således inte visat att tillämpningen av en reducerad skattesats på enbart abonnemanget, som ger abonnenterna rätt till en minimikvantitet elektricitet, förutsätter att denna reducerade skattesats tillämpas på samtliga slag av tillhandahållanden av energi.

I domen uttalas tydligare än tidigare att ett förbud mot att tillämpa olika skattesatser på liknande varor enbart föreligger om det finns en risk för att tillämpningen snedvrider konkurrensen. Det bör också noteras att domstolen uttalade sig om att en selektiv tillämpning av reduceringsregeln står i överensstämmelse med principen om att undantag (från den generella skattesatsen) skall tolkas restriktivt. Det sistnämnda uttalandet måste först och främst tolkas som att det är klart att det går att välja ut en viss vara/tjänst och tillämpa lägre skattesats på den. Uttalanden kan kanske även i viss mån ses som om att domstolen ser positivt på en sådan behandling.

I mål nr C-109/02 var frågan om Tyskland gjort sig skyldig till fördragsbrott genom att tillämpa en reducerad skattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller via en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör. Frågan om skatteneutralitetsprincipen vid tillämpning av dessa olika skattesatser uppkom. Domstolen fann att Tyskland gjort sig skyldig till fördragsbrott med en sådan tillämpning och anförde bl.a. följande (p. 19–20 och 22):

Vad beträffar det som den tyska regeringen har anförut som första grund, skall det konstateras att artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet innebär att medlemsstaterna kan tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för vissa varor och vissa tjänster som omnämns i bilaga H till samma direktiv. Beslutet att utnyttja denna rättighet omfattas med andra ord av medlemsstaternas behörighet.

Medlemsstaterna måste dock iaktta principen om skatteneutralitet när de utnyttjar denna behörighet. Det framgår av fast rättspraxis att denna princip utgör hinder bland annat mot att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskatt-hänseende, varför nämnda varor eller tjänster skall beskattas med en enhetlig skattesats (se dom av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Adam, REG 2001, s. I-7467, punkt 36).

Liksom i de flesta språkversioner av den åttonde kategorin i bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet, används i den tyska versionen obestämd artikel för det substantiv som motsvarar utövande konstnärer. Detta innebär inte att nämnda konstaterande påverkas, eftersom

det rör sig om en språklig nyans som inte ens på tyska kan tolkas så att den nationella lagstiftaren har möjlighet att efter eget skön göra åtskillnad mellan de personer som avses på detta sätt och fritt införa restriktioner beträffande dem som tillhandahåller tjänster som omfattas av en reducerad skattesats.

Dessutom föreligger det inte någon omständighet som utgör grund för slutsatsen att de tjänster som tillhandahålls av solister respektive av musikensembler inte är lika eller åtminstone liknande i den mening som avses i den rättspraxis som det har erinrats om i punkt 20 i förevarande dom.

Uttalanden av kommissionen

Som redogörs för i avsnitt 1 i denna bilaga har kommissionen i enlighet med artikel 12.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet lämnat tre rapporter om tillämpningen av de reducerade skattesatserna (1994, 1997 och 2001). I rapporterna finns information om hur medlemsstaterna hanterar de reducerade skattesatserna och kommissionens synpunkter på hur systemet fungerar.

Även om rapporterna inte utgör någon bindande rättskälla är redovisningen av hur länderna tillämpar systemet intressant ur den synvinkeln att om kommissionen under flera år har accepterat en tillämpning som kan tyckas tveksam kan det tala för att kommissionen på nuvarande stadium anser att tillämpningen inte är felaktig. Om kommissionen skulle anse att de problem som den redogör för i rapporterna skulle vara ett brott mot direktivet borde kommissionen rimligen agera genom att initiera en fördragsbrottstalan.

I kommissionens rapport enligt artikel 12.4 från 2001 har kommissionen redovisat vissa klagomål. Ett av dessa är att de reducerade skattesatserna tillämpas på ett ofullständigt sätt eftersom det alternativ som en medlemsstat väljer inte tvingar dem att tillämpa den reducerade skattesatsen på alla varor och tjänster i den kategori eller de kategorier som medlemsstaten har valt.

Eftersom kommissionen vid redovisningen varken invänt i rapporten att en sådan tillämpning skulle strida mot direktivet eller inlett en fördragsbrottstalan mot någon medlemsstat som tillämpar direktivet på detta sätt bör man kunna sluta sig till att kommissionen anser att nuvarande regler medger att en medlemsstat plockar från listan. Detta styrks av det faktum att kommissionen i rapporten från 1997 redovisade samma problembild och uttryck-

ligen uttalade att den var medveten om ett antal fall där medlemsstater gjort till synes godtyckliga distinktioner inom en kategori.

Ett annat klagomål som kommissionen tar upp i rapporten 2001 är att det finns en konflikt mellan principen om enhetliga skattesatser (identiska varor eller tjänster får inte beskattas med olika skattesatser) och valfriheten att tillämpa reducerade skattesatser. Undantagen från principen om enhetliga skattesatser menar kommissionen bör formuleras tydligt och tillämpas strikt. Som exempel på en sådan strikt tillämpning nämner kommissionen att Grekland och Portugal behövde få uttrycklig tillåtelse att tillämpa olika skattesatser för samma varor och tjänster i olika regioner, både genom direktivet om tillnärmning av skattesatser (92/77/EEG) och genom sina anslutningsakter. Vidare nämner kommissionen att samma skäl motiverade att det krävdes ett särskilt direktiv för att kunna ge möjlighet att tillämpa reducerad skattesats på virke som används som vedbränsle.

Kommissionen redovisar vidare i rapporten att det inkommit flera önskemål inom miljöområdet om att få tillämpa reducerad skattesats för olika produkter med likartad funktion. Det eftersträvade målet har i dessa fall varit att skattemässigt gynna miljövänliga och energibesparande produkter. Kommissionen uppger att den hittills ansett att det inte har varit möjligt att bifalla den typen av begäran, eftersom det skulle strida mot principen om enhetliga skattesatser, dvs. att identiska varor eller tjänster inte får beskattas enligt olika skattesatser.

Kommissionens ambition verkar vara att lika varor skall beskattas lika. Mot den bakgrunden är det intressant att kommissionen i 1997 års rapport enligt artikel 12.4 redovisar att många medlemsstater tillämpar reducerad skattesats på te och kaffe medan normalskattesatsen tillämpas på läskedrycker. Man säger i det sammanhanget "Det är dock en öppen fråga om iste på burk skall betraktas som te eller som en läskedryck och detsamma gäller för en rad drickfärdiga kaffeprodukter". Kommissionen har således i det fallet accepterat att olika skattesatser tillämpas på olika arter av en vara (i detta fall livsmedel). På samma sätt redovisar kommissionen att när det gäller passagerartransporter gör de flesta medlemsstater distinktioner mellan olika slag av transportsätt, mellan inhemska transporter och gemenskapsinterna eller internationella transporter.

Det förslag till direktiv om reducerade skattesatser (KOM[2003] 397 slutlig) bekräftar den bild som kommissionen genom rappor-

terna förmedlat. I förslaget redogörs för den senaste tidens rättsfall från EG-domstolen och för tillämpningen i några medlemsstater. Som exempel återges att i Frankrike kan skattesatsen på choklad bero på utformning, presentation och exakt sammansättning av produkten. I sina rekommendationer (p. 44) konstaterar kommissionen att den reducerade skattesatsen är ett undantag och det faktum att tillämpningen av den är begränsad till vissa konkreta och specifika aspekter överensstämmer därför med principen om att befrielser från skatt eller avvikelser skall tolkas restriktivt. Samtidigt som kommissionen konstaterar detta menar man dock att principen om en enhetliga skattesatser bör respekteras och de enda undantagen bör utgöra de fall då det är möjligt att tydligt särskilja de varor eller tjänster för vilka reducerad skattesats (eller två olika reducerade skattesatser) gäller och de varor och tjänster för vilka normalskattesatsen är tillämplig. Kommissionen uppger vidare att en sådan differentiering inte får leda till snedvridning av konkurrensen mellan de berörda varorna eller tjänsterna.

De uttalanden som kommissionen gör i detta sammanhang motsvarar enligt utredningen de slutsatser som kan dras av de rättsfall som under senare år meddelats från EG-domstolen. I förslaget till direktiv är avsikten att denna bedömning skall återspeglas i en ny lydelse av sjätte direktivets artikel 12.4.

Slutsats:

Genom de rapporter som kommissionen lagt fram och av innehållet i det förslag till nytt direktiv om reducerade skattesatser (KOM[2003] 397 slutlig) kan man sluta sig till att kommissionen accepterar att olika skattesats tillämpas inom en kategori (inom en punkt i bilaga H).

Vidare kan man av samma skäl sluta sig till att kommissionen accepterar att olika skattesatser tillämpas på olika arter av en vara/tjänst (olika skattesats på olika typer av livsmedel respektive olika typer av transportmedel för personbefordran). Till ytterligare stöd för att kommissionen har denna inställning utgör uppgifter som redovisas i *Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel* Ds 2002:51. Tjänstemän inom kommissionen, generaldirektoratet TAXUD med ansvar för skattefrågor, uppgav vid samtal med arbetsgruppen att nuvarande regler inte hindrar att olika slags livsmedel kan ha olika mervärdesskattesatser.

Å andra sidan har kommissionen tydligt uttalat att principen om enhetliga skattesatser (för liknande varor) är viktig och att denna princip legat bakom att kommissionen behövt införa särskilda bestämmelser för Grekland och Portugal som ville tillämpa olika skattesats inom olika regioner för samma vara samt att denna princip också legat bakom kommissionens uppfattning att det inte är möjligt att tillämpa en lägre skattesats på miljövänliga och energibesparande produkter. Vid arbetsgruppens (för ekologiska livsmedel) samtal med kommissionens tjänstemän menade tjänstemännen att den olikartade beskattningen av t.ex. livsmedel endast kan tillämpas om de inte utgör likadana eller likartade produkter. När det gällde ekologiskt odlade livsmedel jämfört med konventionellt odlade livsmedel ansåg tjänstemännen att dessa varor måste anses utgöra lika eller likartade varor. Även i detta avseende ger kommissionens förslag till ett nytt direktiv om reducerade skattesatser stöd för dessa slutsatser.

Det sjätte mervärdesskattedirektivets regler, EG-domstolens domar och kommissionens uttalanden skulle kunna sammanfattas som att det inte finns något som hindrar att ett land tillämpar olika skattesatser på varor och tjänster som liknar varandra eller är placerade under en viss kategori i direktivet så länge man inte bryter mot likabehandlingsprincipen eller skatteneutralitetsprincipen.

Att tillämpa olika skattesats beroende på vilket land varan produceras i eller från vilket land den saluförs är inte möjligt enligt likabehandlingsprincipen.

Däremot utesluter inte likabehandlingsprincipen att man inom landet tillämpar olika skattesatser som objektivt kan motiveras och som är förenliga med sekundärrättens regler.

Skatteneutralitetsprincipen (se bl.a. C-481/98 och C-384/01) däremot utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Sådana varor måste belastas med en enhetlig skattesats. Principen om skatteneutralitet innefattar en princip om enhetlig skattesats och en princip om att snedvridningar av konkurrensen skall undanröjas. Även om det kanske inte är möjligt att dra alltför långtgående slutsatser av mål C-384/01 Kommissionen mot Frankrike visar målet åtminstone att när det gäller tillämpning av regeln som medger reducerad skattesats för energi är det tillåtet att tillämpa regeln selektivt för visst typ av tillhandahållande så länge det inte finns risk för konkurrensnedvridning.

Ett intressant uttalande som stöder denna analys av skillnaden mellan likabehandlings- och skatteneutralitetsprincipen utgör generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-169/02, Dansk Postordreforening mot Skatteministeriet. I paragraf 31 uttalas följande:

För övrigt är de två principerna skattemässig likabehandling och skatteneutralitet jämförbara begrepp, med de används i olika sammanhang. Det första begreppet används i mellanstatliga sammanhang och det andra i nationella sammanhang.

Det kan noteras att domstolen på grund av att talan återkallats avskrivit målet från vidare handläggning. Någon dom i målet kommer därför inte meddelas.

I sammanhanget bör understrykas att de begrepp som används i bilaga H i sig skall tolkas restriktivt. Domstolen har i t.ex. mål C-83/99 Kommissionen mot Spanien (p. 18–19) uttalat att det framgår av fast rättspraxis att bestämmelser som utgör undantag från en princip skall tolkas restriktivt. Med detta uttalande får domstolen anses mena att om ett land väljer att tillämpa reducerad skattesats för en viss kategori respektive för en viss vara/tjänst får tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen inte vara vidare än vad som tydligt framgår av regeln.

Har sjätte mervärdesskattedirektivet företräde framför skatteneutralitetsprincipen

En annan fråga är om skatteneutralitetsprincipen har företräde framför sjätte mervärdesskattedirektivet. En omständighet som talar mot det är att kommissionen i sin rapport enligt artikel 12.4 från 2001 påtalar att principen om enhetliga skattesatser (som ingår i skatteneutralitetsprincipen) krävde att Grekland och Portugal behövde uttrycklig tillåtelse att tillämpa olika skattesatser för varor och tjänster i olika regioner. Om kommissionen ansett att skatteneutralitetsprincipen stått över sekundärrätten hade en sådan åtgärd inte haft någon verkan. Ett ytterligare argument för att en klar regel i det sjätte mervärdesskattedirektivet har företräde är att principens ursprung skulle kunna återfinnas i sekundärrätten och vara det tidigare citerade stycket i det andra direktivet som uttalar att momssystemet till sin funktion skall vara neutralt.

Även om dessa argument skulle kunna tala för att skatteneutraliteten får ge vika för en tydlig regel i direktivet är detta långt ifrån klart och kan egentligen i nuläget anses oprövat. Ett faktum som talar i motsatt riktning mot tidigare argumentation för att direktivet har företräde är domstolens relativt långtgående tolkning av skatteneutralitetsprincipen i Gregg (C-216/97). I målet uttalar domstolen med stöd av principen att begrepp som inrättning, organ och organisation inte förutsätter att en juridisk person står bakom verksamheten utan att det även innefattar en fysisk person som bedriver en rörelse. Ur denna synvinkel kan det vara tveksamt att, som kommissionen gör i förslaget om reducerade skattesatser (KOM[2003] 397 slutlig), i en uttrycklig bestämmelse (artikel 12.4) försöka reglera nuvarande praxis.

2.3 Leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst?

I vissa fall är det viktigt att avgöra om en transaktion utgör omsättningen av en vara eller en tjänst. Det kan både ha betydelse vid bestämmande av omsättningsland (var beskattning skall ske) och i de fall skattesatsen skiljer sig åt för att avgöra vilken skattesats som skall tillämpas.

Av 3 kap. 1 § ML framgår att omsättning, import och gemenskapsinternt förvärv av varor och tjänster är skattepliktiga om inte annat anges. Den mervärdesskatterättsliga definitionen av vad som utgör en vara finns i 1 kap. 6 § ML. Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Om t.ex. böcker, tidningar eller andra varor överförs på elektronisk väg, t.ex. via Internet anses tillhandahållandet utgöra omsättning av en tjänst. I regeringens proposition *Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar* (prop. 2002/03:77) uttalas att exempelvis webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik som tillhandahålls på elektronisk väg skall anses som tillhandahållande av tjänster. Regeringens proposition är föranledd av de beslut som EU:s ministerråd fattade i maj 2002 om ändringar i sjätte mervärdesskattedirektivet (2002/38/EG) och i förordningen (EEG) 218/92 om administrativt samarbete inom mervärdesskatteområdet (rådets förordning [EG]

792/2002). De nya reglerna har trätt i kraft den 1 juli 2003 (SFS 2003:220).

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked den 27 februari 2003 bedömt frågan om en ett bolags verksamhet, som bestod i att driva restaurangverksamhet i form av personalservering i olika uppdragsgivares lokaler skulle anses utgöra leverans av vara (livsmedel, 12 procent) eller utgöra tillhandahållande av en tjänst (restaurangtjänst, 25 procent). Den verksamhet som ansökningen avsåg bestod i att bolaget tillagade lunchmat i uppdragsgivarens kök och ställde ut kantiner med maten på särskilda serveringsbord. Bolagets personal tog emot betalning och svarade för diskningen. Skatterättsnämnden menade att den i målet aktuella verksamheten var förenad med tjänster som hade till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats. Det var således inte fråga om mat för avhämtning. Nämnden fastslog därför att verksamheten var att hänföra till lunchrestaurangverksamhet och att moms skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Se även liknande fråga i Skatterättsnämndens förhandsbesked den 8 oktober 2003.

Ett rättsfall från Regeringsrätten som även har samband med tidigare avsnitt om tillämpning av delnings- respektive huvudsaklighetsprincipen är RÅ 1986 ref 178. I målet uttalade Regeringsrätten att tillhandahållande av ett exemplar av en film (en kopia) i samband med upplåtelse av visningsrätten till en spelfilm är accessorisk till upplåtelsen av visningsrätten. Den ersättning som betalades skulle inte delas upp utan skulle helt hänföras till den immateriella upplåtelsen. I detta fall var det således fråga om en omsättning av en tjänst.

I tidigare nämnda förhandsbesked från 2003 av Skatterättsnämnden om restaurangtjänster/livsmedel hänvisades till motsvarande regler i EG-rätten och till EG-domstolens praxis. Enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet regleras frågan om ett tillhandahållande utgör leverans av vara eller tillhandahållande av en tjänst i artikel 5 respektive artikel 6. På samma sätt som i ML finns en uppräknning av varor i artikel 5 medan det i artikel 6 konstateras att med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

I EG-domstolens mål C-231/94 (Faaborg- Gelting) var en central fråga om viss typ av tillhandahållande av mat skulle betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster. Domstolen uttalade följande i p. 12–14:

Frågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga.

I detta avseende kan anmärkas att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden.

Restaurangverksamheten kännetecknas således av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Ifrågavarande transaktioner bör följaktligen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Utfallet blir i gengäld ett annat om verksamheten avser livsmedel "för avhämtning" och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats.

Det kan noteras att frågeställningen om en transaktion i momshänseende skall betraktas som en leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst har nära beröring med den tidigare diskussionen om huruvida delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen skall tillämpas. I sistnämnda rättsfall vore det även möjligt att diskutera frågeställningen utifrån de principer som numera uppställts genom CPP. I CPP gjordes också en hänvisning till Faaborg-Gelting Linien.

I målet C-139/84 Van Dijks Boekhuis BV uppkom frågan hur en restaurering av en bok skulle bedömas. Skulle det omfattande arbete som utförts anses medföra att en ny produkt skapats (en varuomsättning) eller skulle arbetet anses utgöra en tjänst (arbetet på varan). En reducerad skattesats gällde för tillhandahållande av böcker medan normalskattesatsen gällde för tjänster. Domstolen konstaterade att det arbete som utförts måste anses utgöra omsättning av en tjänst. Om domstolen hade ansett att det som uppdragstagaren utfört var att framställa en ny vara (bok) hade en reducerad skattesats kunnat tillämpas. Genom att arbetet nu betraktades som en tjänst blev konsekvensen att normalskattesatsen skulle tas ut (resultatet kan självfallet bli det omvända om tjänsten är lågbeskattad medan varan beskattas med normalskattesatsen). Domstolen menade att en ny vara kan anses vara framställd

först när varan som tillhandahålls till sin funktion enligt ett allmänt synsätt utgör en annan produkt än den ursprungliga.

2.4 Hur påverkas avdragsrätten för ingående moms av att olika skattesatser respektive undantag från beskattning tillämpas?

Avdragsrätten för ingående moms styrs också av hur en ett företags transaktioner klassificeras.

I ML finns bestämmelser om avdrag för ingående skatt i första hand i 8 kap. Huvudregeln som finns i 8 kap. 3 § ML innebär att den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående moms på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Eftersom avdragsrätten har stor ekonomisk betydelse för moms-systemets funktion finns det flera andra regler samt uttalanden om tillämpningen av dessa regler som måste beaktas för att få en fullständig bild av regelverket. Vidare skall reglerna om avdragsrätt liksom andra regler tolkas mot bakgrund av motsvarande regler och rättstillämpning inom EG-rätten.¹¹ För en mer utförlig beskrivning hänvisas till Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 avsnitt 15.

Den fråga som i första hand kan få mer generell betydelse vid kartläggningen av gränsdragningsproblem mellan olika skattesatser och mellan transaktioner som beskattas respektive är undantagna från beskattning är regeln att avdragsrätt enbart föreligger för förvärv till verksamhet som medför skattskyldighet. Om ett företag enbart omsätter varor eller tjänster som är undantagna från beskattning har företaget inte någon avdragsrätt för ingående moms. Om företaget å andra sidan enbart utför skattepliktiga transaktioner har företaget enligt huvudregeln avdragsrätt för all ingående moms.

Bestämmelser om begränsningar i avdragsrätten finns i 8 kap. ML och regler om jämkning av avdragsrätten för den ingående momsen finns i 8 a kap. ML.

När ett företags verksamhet både innefattar skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från beskattningen föreligger s.k. blandad verksamhet. Företaget skall endast redovisa

¹¹ I RÅ 1999 not 282 sägs att "Tolkningen av ML:s regler om avdragsrätt skall göras mot bakgrund av innehållet i motsvarande bestämmelser i det sjätte direktivet".

utgående moms på den del av verksamheten som omfattas av skattskyldighet. Avdragsrätten för ingående moms är begränsad till den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

Enligt 8 kap. 3 § ML medges således fullt avdrag för ingående moms på förvärv som avser en verksamhet som medför skattskyldighet medan avdragsrätt inte föreligger för förvärv som avser en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Om det inte är möjligt att hänföra ett visst inköp till en viss försäljning får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Enligt Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2002 (s. 383–384) kan en sådan uppdelning av ingående skatt som belöper på gemensamma kostnader lämpligen göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgrenen. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga såsom lönekostnader i vardera verksamhetsgrenen, ianspråktaga utrymmen, använd timtid för en maskin osv.

Ett företag som omsätter varor/tjänster med reducerad skattesats har i likhet med den som omsätter varor/tjänster med normalskattesatsen i normala fall avdragsrätt för all ingående moms. Detta medför att för avdragsrättens skull saknar en eventuell gränsdragningsproblematik mellan normalskattesatsen och någon reducerad skattesats betydelse.

Om företagets verksamhet omfattar både transaktioner som är skattepliktiga och transaktioner som är undantagna från beskattning måste företaget tillämpa reglerna om blandad verksamhet. I vissa fall medför detta inte något större merarbete medan i andra fall kan administrationen kring detta bli betungande. I de fall företagets verksamhet är sådan att det är svårt att avgöra om en omsättning skall beskattas eller inte och de fall när den ingående momsen måste fördelas men om fördelningsnyckeln kan variera mellan åren kompliceras självfallet frågan ytterligare.

2.5 Kan EG:s regler om förbud mot statligt stöd begränsa en medlemsstats tillämpning av reducerad skattesats?

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv medger som redogjorts för ovan att en medlemsstat använder sig av reducerad skattesats vid omsättning av vissa varor och tjänster. Att en reducerad skattesats tillämpas medför att antingen den som tillhandahåller

varorna/tjänsterna eller den som konsumerar dem (eller båda) hamnar i en bättre ekonomisk situation i något avseende jämfört med ett förhållande utan momsnedläggning. Effekten kan t.ex. vara ett lägre konsumentpris, en större vinst för företagen, högre löner för anställda i sektorn eller ökad omsättning som kan leda till ökat antal anställda.

I EG-fördraget finns regler om statligt stöd. Statligt stöd till en näringsidkare i en medlemsstat kan i många situationer vara otillåtet eller åtminstone kräva att kommissionen underrättas om medlemsstatens åtgärd. En fråga som kan ha betydelse för denna utredning är om en nedsättning som görs med stöd av t.ex. bilaga H i sjätte mervärdesskattedirektivet kan anses utgöra otillåtet statligt stöd enligt EG-fördragets regler om statligt stöd. Något svar på den frågan finns såvitt kan bedömas ännu inte. För att få en bild av hur reglerna om statsstöd ser ut och hur de skulle kunna tänkas få betydelse redogörs nedan översiktligt för dessa regler.

I EG-fördragets artiklar 87–89 finns regler om statligt stöd. I artikel 87.1 anges följande:

Om inte annat föreskrivs i detta fördrag, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

För att en åtgärd skall anses utgöra stöd enligt artikel 87 måste vissa kriterier vara uppfyllda. Det kan i sammanhanget noteras att både kommissionen och domstolen har tolkat begreppet om statligt stöd extensivt och att vid bedömningen av om en åtgärd skall anses utgöra förbjudet statligt stöd har domstolen klargjort att det är åtgärdens effekt och inte dess orsak eller mål som är avgörande.¹²

De kriterier som är skall vara uppfyllda för att stödet skall anses utgöra statligt stöd enligt artikel 87.1 är att:

- *Stödet skall ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel.* Med stöd anses såväl förbrukning av statliga medel i form av skatteutgifter som förlust av skatteintäkter.

¹² En mer utförlig beskrivning av reglerna om statligt stöd finns i *EU LAW*, third edition Craig and de Búrca, Oxford University Press 2003 (s. 1138–1169). Se även redogörelsen i *Svåra skatter* ett betänkande från skattenedläggningskommittén (SOU 2003:38).

- *Åtgärden skall vara selektiv (selektivitetskriteriet) på ett sådant sätt att den gynnar vissa företag eller viss produktion.* Skatteåtgärder som är öppna för alla ekonomiska aktörer som är verk-samma inom en medlemsstats territorium utgör i princip all-männa åtgärder.
- *Gemenskapshandelskriteriet (samhandelskriteriet) innebär att åtgärden skall påverka handeln mellan medlemsstaterna. I praktiken har kravet för att detta kriterium skall vara uppfyllt satts lågt.*

Att ett stöd omfattas av artikel 87.1 medför inte automatiskt ett förbud mot att utge stödet. I artikel 87.2 a–c¹³ räknas stöd upp som är förenligt med den gemensamma marknaden. I artikel 87.3 a–e¹⁴ finns vidare ett antal undantag som kan anses vara förenligt med den gemensamma marknaden. Det undantag som åberopas oftast i artikel 87.3 är punkten c som avser stöd för att underlätta utveck-ling av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner.

I kommissionens förordning (EG) nr 69/2001¹⁵ finns regler som medför att ett enskilt företag som under en treårsperiod får stöd som sammantaget understiger 100 000 euro inte anses uppfylla samtliga kriterier i artikel 87.1. Sådana stödåtgärder anses således inte utgöra statligt stöd och omfattas därför inte av någon anmäl-ningsplikt. Förordningen är enligt 1 § tillämplig på alla sektorer med undantag för bl.a. transportsektorn och exportrelaterat stöd.

Av artikel 88 framgår att kommissionen har i uppgift att granska pågående stödåtgärder och att den även har befogenhet att besluta att medlemsstaten skall upphöra med en stödåtgärd (frågan kan i vissa fall prövas i domstolen). Om en medlemsstat avser att införa en stödåtgärd skall kommissionen underrättas i god tid. Medlems- staten får inte genomföra någon stödåtgärd förrän ett slutgiltigt beslut fattats i ärendet av kommissionen (artikel 89).

Av artikel 88.3 framgår att medlemsstaterna är skyldiga att underrätta (notifiera) kommissionen om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder. Om en medlemsstat inte anmäler en åtgärd eller anmäler åtgärden men inte avvaktar kommissionens

¹³ Artikel 87.2 a–c innehåller visst stöd av social karaktär till enskilda konsumenter, stöd för att avhjälpa skador som orsakats av naturkatastrofer eller liknande och stöd till Tyskland (till följd av förenandet av Öst- och Västtyskland).

¹⁴ Artikel 87.3.a–e innehåller regler om stöd till regioner, till viktiga projekt, för att underlätta näringsverksamheter, för att främja kultur och bevara kulturarvet samt stöd av annat slag som rådet kan besluta om på förslag av kommissionen.

¹⁵ Kommissionens förordning (EG) nr 69/2001 av den 12 januari 2001 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget på stöd av mindre betydelse (EGT L 10,13,1,2000, s.30).

beslut eller agerar i strid mot kommissionens beslut betraktas åtgärden som olagligt stöd varpå medlemsstaten kan tvingas återkräva redan utgivet stöd från stödmottagarna.

I den nionde översikten över statligt stöd i Europeiska unionen av den 18 juli 2001, KOM(2001) 403 slutlig uttalar kommissionen på sidan 15 följande som kan vara en illustration över hur kommissionen ser på vad som utgör statligt stöd:

Statligt stöd kan utbetalas med hjälp av alla former av statliga resurser. Begreppet statliga resurser är mycket vitt och omfattar inte bara statens centrala budget utan statens samtliga resurser, inklusive exempelvis medel som efterskänks med hjälp statligt stöd, dvs. medel som beviljats med hjälp av olika skattefördelar. Bland de statliga resurserna ingår därtill olika administrativa organ som verkar å statens vägnar, liksom andra halvstatliga enheter och kan också omfatta offentligägda företag oavsett om dessa regleras av offentlig rätt eller privaträtt. Fördelar in natura som t.ex. användning av lokaler som staten ställer till förfogande kan också vara detsamma som statligt stöd.

Statligt stöd innebär att vissa ekonomiska sektorer, regioner eller näringsverksamheter får en gynnsammare behandling än andra för att främja den ekonomiska verksamheten. Statsstödsbegreppet omfattar dock inte alla typer av varor eller tjänster. Exempelvis kan bidrag till privata husköpare vara indirekt hjälp till byggsektorn, men behöver inte alltid anses snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna och därför betraktas som statligt stöd.

Frågan om en lägre mervärdesskattesats på ekologiskt odlade livsmedel skulle kunna anses utgöra statligt stöd har analyserats i *Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel* (Ds 2002:51). Arbetsgruppen konstaterade först att en nedsatt mervärdesskatt innebär att staten avstår skattemedel varför kriteriet att stödet skall lämnas av statliga medel är uppfyllt. Man menade vidare att konkurrensen skulle kunna påverkas på sådant sätt att ekologiskt odlade livsmedel gynnas. Arbetsgruppen ansåg att eftersom kravet på att en åtgärd skall påverka handeln mellan medlemsstater är så lågt ställda torde även det kravet vara uppfyllt.

När det gällde kriteriet att stödet skulle gynna vissa företag eller viss produktion (selektivitetskravet) konstaterade arbetsgruppen att det krävs att stödmottagaren bedriver ekonomisk verksamhet. Stöd som betalas till enskilda personer skulle således falla utanför fördragets tillämpning. När det gällde den ekologiska produktionen menade arbetsgruppen att den grupp som direkt gynnas var de enskilda konsumenterna som fick ett lägre pris. För de näringsidkare som agerade i något produktions- eller handelsled innebar

skattesänkningen inte någon skillnad eftersom företagen oberoende av momsens nivå kan lyfta av den ingående mervärdesskatten. Arbetsgruppen var medveten om att det kunde hävdas att nedsättningen utgjorde ett indirekt stöd till dem som producerar och handlar med ekologiska livsmedel genom att efterfrågan på produkterna kan öka. Arbetsgruppen menade dock att det saknades stöd för att anlägga en sådan restriktiv bedömning i nuvarande praxis. Arbetsgruppens bedömning i denna del hade bekräftats vid informella samtal med tjänstemän vid EG-kommissionen.

Arbetsgruppen drog således slutsatsen att en nedsättning av momsen för ekologiskt producerade livsmedel borde anses utgöra en generell åtgärd som inte överhuvudtaget omfattades av de begränsningar som följer av EG-fördragets bestämmelser om statligt stöd.

Slutsats:

Något avgörande från EG-domstolen som visar att en reducerad skattesats som tillämpas med stöd av det sjätte mervärdesskattedirektivet skulle kunna anses utgöra respektive inte utgöra otillåtet statsstöd finns såvitt känt ännu inte. I C-36/99 *Idéal tourisme* ställdes dock bl.a. frågan om ett mervärdesskattesystem som gynnar viss näringsverksamhet (lägre skattesats för visst typ av personbefordran) anses utgöra statligt stöd även om det inte enbart skyddar inhemsk industri? Domstolen svarade dock inte på den frågan eftersom frågan inte var föremål för prövning i den nationella domstolen (frågan saknade därför relevans menade domstolen). Det faktum att frågan överhuvudtaget ställdes visar dock att det inte är otänkbart att reglerna om statsstöd kan få aktualitet vid tillämpningen av reducerade skattesatser.

2.6 Ingående moms skall inte överstiga utgående moms

Enligt artikel 12.4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet skall varje reducerad skattesats bestämmas på sådant sätt att från det belopp av mervärdesskatt som följer av dess tillämpning på normalt sätt skall hela den mervärdesskatt som är avdragsgill kunna dras av.

En bestämmelse med samma innebörd fanns redan i det andra direktivet (artikel 9). Principen måste därför anses utgöra en av de mest grundläggande principerna i EG:s momssystem.

Terra (Terra 1988, s. 44–45 och s. 78–80) och Terra/Kajus (Terra/Kajus 1993-, chapter IX s. 20–21) menar att uppkomsten till denna regel kan spåras från det franska uttrycket ”butoir”. Butoir var en typ av dörrstopp som gjorde att dörren på en vagn hindrades från att öppnas för mycket. Ett momssystem som medförde att den skattskyldige kunde få tillbaka ett större belopp än som han levererat in var ett system utan ”butoir”. Frankrike menade att man gick för långt om man tillät en sådan återbetalning.

Ett skäl för en regel som medför att en företagare inte skall få tillbaka mer moms än han betalar in är att rena återbetalningar ökar risken för att systemet utnyttjas i brottsliga avsikter. I nuvarande momssystem är det möjligt att få tillbaka mer moms än som betalas in. Denna situation torde framför allt kunna uppstå när ett företag genomför stora investeringar.

Regeln i 12.4 är dock inte, såvitt kan förstås, inriktad på denna situation. Bestämmelsen avser i stället att reglera att den reducerade skattesatsen inte skall vara så låg att systemet i sig medför att företag får tillbaka mer moms från staten än det levererar in. Risken för att denna effekt skall uppstå är störst i de fall ett land tillämpar en hög normalskattesats och en låg reducerad skattesats. De varor som näringsidkaren förvärvar för att kunna bedriva sin verksamhet beskattas i regel med normalskattesatsen (den ingående momsen uppgår därför till ett högt belopp). Den moms som näringsidkaren å sin sida tar ut av sina kunder om han tillämpar reducerad skattesats uppgår till följd av den låga skattesatsen till ett lågt belopp (den utgående skatten uppgår till ett lågt belopp).

Om näringsidkaren i praktiken med en viss skattesats kommer att få tillbaka mer moms än han betalat in är dock beroende av vilken typ av verksamhet som företaget bedriver. Om verksamheten gör stora inköp som belastas med moms (stor mängd insatsvaror) och har t.ex. en förhållandevis liten lönekostnad är risken större för att denna effekt skall uppstå än om verksamheten är personalintensiv- och/eller kapitalintensiv.

Ett skäl som kan tala för att företag inte regelmässigt skall få tillbaka moms är att skatteadministrationen inte är uppbyggd utifrån förutsättningen att moms regelmässigt skall betalas tillbaka. Att moms betalas tillbaka till vissa företag i vissa skeden, t.ex. i etablerings- eller investeringsskeden utgör en begränsad mängd företag

som skattemyndigheten kan ha särskild uppmärksamhet på. Om återbetalning i stället regelmässigt sker inom en bransch torde det vara betydligt svårare för myndigheten att kontrollera återbetalningarna.

Terra (1988) och Terra/Kajus (1993-) menar att teoretiskt är ett argument mot att återbetalning skulle kunna ske på detta sätt knappast hållbart eftersom avsikten med skatten är att den i slutändan skall belasta konsumenten. Att ett företag i kedjan regelmässigt får tillbaka moms saknar därför helt betydelse. Företaget får betraktas som en obetald skatteuppbördsman.

Risken för att bryta mot regeln är störst i de fall ett land tillämpar en hög normalskattesats och en låg reducerad skattesats. Såvitt utredningen känner till har kommissionen dock inte åberopat denna regel gentemot något land.

Exempel

För att ge ett exempel skulle man kunna tänka sig en glassförsäljare som säljer strutar i vilken han själv lägger i glassen. Om en medlemsstat införde lågmoms på försäljningen av glasstrutar (strutar som glassförsäljaren lagt i glasskolor i) medan glassen, strutar och övrigt material glassförsäljaren köper in för att kunna sälja glasstrutarna beskattades med normalskattesatsen skulle en sådan situation kunna uppstå.

Om man som exempel utgår från att glassförsäljaren köper in glass m.m. för 100 000 kr exkl. moms och säljer de färdiga glasstrutarna för 150 000 kr exkl. moms skulle resultatet bli följande.

Försäljaren gör en vinst utan beaktande av momsens om 50 000 kr.

Till de 100 000 kr i inköp skall moms läggas med 25 000 kr ($0,25 \times 100\,000$ kr). Detta belopp får försäljaren kräva åter från skattemyndigheten (avdrag för ingående moms). Vid försäljningen skall han lägga på moms med den reducerade skattesatsen 6 % vilket blir 9 000 kr ($150\,000 \times 0,06$). Glassförsäljaren får i det här fallet tillbaka 16 000 kr från staten ($9\,000 - 25\,000$). Det är först när inköpskostnaden för insatsvarorna är så låg som 36 000 kr exkl. moms som ingående moms och utgående moms väger upp varandra när glasstrutarna säljs för 150 000 kr exkl. moms.

För att se hur situationen skulle kunna se ut i olika branscher har utredningen använt sig av nationalräkenskaperna och beräknat effekten vid en utgående moms om 6, 12 respektive 25 procent (de skattesatser som tillämpas för närvarande). En genomgång av nationalräkenskapernas branscher visar följande:

- I varuproducerande branscher överstiger vanligtvis den utgående momsen den ingående med ett mindre belopp än vad som är fallet i tjänstesektorerna. Varuproducerande branscher skulle generellt få tillbaka mer moms än de betalar in redan när den reducerade skattesatsen 12 procent används som utgående moms, medan tjänstebranscherna får det vid skattesatsen 6 procent. Exakt vid vilken procentsats olika verksamheter får en lika stor utgående som ingående moms går dock inte att utläsa av tabellen.
- De tjänstebranscher som har högst förädlingsvärde är befriade från moms, t.ex. bank och försäkring samt utbildnings-, hälso- och sjukvårdsföretag.
- Exempel på en bransch med relativt litet tillskott av mervärde är livsmedelsbranschen (inkl. dryck och tobak), medan exempel på en bransch med stort tillskott är post- och telekommunikationsbranschen.

Tabell

Tabellen är uppdelad i tre kolumner för varje område. De tre kolumnerna representerar Sveriges tre skattesatser (25, 12 och 6 %).

Med förbrukning avses inköp och med produktionsvärde avses försäljning

Utgående moms %	25	12	6
Ingående moms %	25	25	25

Varuproducenter

Förbrukning, inkl moms	1122617	1122617	1122617
Produktionsvärde, exkl moms	1727245	1727245	1727245
Momsredovisning:			
utgående	431811	207269	103635
ingående	224523	224523	224523
resultat	207288	-17254	-120889

Tjänsteproducenter

Förbrukning, inkl moms	791425	791425	791425
Produktionsvärde, exkl moms	1731567	1731567	1731567
Momsredovisning:			
utgående	432892	207788	103894
ingående	158285	158285	158285
resultat	274607	49503	-54391

Livsmedels-, dryckesvaru- och tobaksindustri

Förbrukning, inkl moms	84690	84690	84690
Produktionsvärde, exkl moms	118704	118704	118704
Momsredovisning:			
utgående	29676	14244	7122
ingående	16938	16938	16938
resultat	12738	-2694	-9816

Post- och telekom. företag

Förbrukning, inkl moms	47492	47492	47492
Produktionsvärde, exkl moms	98579	98579	98579
Momsredovisning:			
utgående	24645	11829	5915
ingående	9498	9498	9498
resultat	15146	2331	-3584

(uppgifterna är hämtade från nationalräkenskaperna).