

Till Statsrådet och chefen för Finansdepartementet Pär Nuder

Genom beslut den 28 november 2002 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av reglerna om reducerade mervärdesskattesatser m.m.

Regeringen förordnade samma dag numera regeringsrådet Lennart Hamberg att vara särskild utredare.

Som experter förordnades från och med den 13 februari 2003 departementsrådet Marianne Svanberg, Finansdepartementet, ämnesrådet Eva Posjnov, Finansdepartementet, departementsrådet Katinka Hort, Finansdepartementet, departementssekreteraren Altin Vejsiu, Finansdepartementet, kanslirådet Maria Eka, Utbildnings- och kulturdepartementet, kanslirådet Lennart Nilsson, Näringsdepartementet, konkurrensakkunnige Johan Hedelin, Konkurrensverket, docenten i nationalekonomi Bengt Assarsson, Uppsala universitet, sakkunniga Anne Trygg, Tullverket, utredaren Mats Andersson, Skatteverket, rättslige experten Kennerth Kullman, Skatteverket.

Den 1 oktober 2004 förordnades LO-ekonomen Mats Morin, LO och den 1 november 2004 entledigades Katinka Hort.

Som sekreterare förordnades från den 1 december 2002 kanslirådet Mikael Åberg och från den 27 januari 2003 LO-ekonomen Mats Morin. Den 30 september 2004 entledigades Mats Morin och från den 1 januari 2005 förordnades ämnesrådet Maria Bergendahl-Gerholm som sekreterare.

Utredningen har antagit namnet Mervärdesskattesatsutredningen.

Utredningen överlämnar härmed delbetänkandet Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? (SOU 2005:57).

Till betänkandet fogas ett särskilt yttrande av experten Maria Eka.

Stockholm i juni 2005

Lennart Hamberg

/Mikael Åberg
Maria Bergendahl-Gerholm

Innehåll

Sammanfattning	17
Summary	31
Ordlista	45
1 Inledning	49
1.1 Bakgrund till utredningen	49
1.2 Riksdagen initierar utredningsarbete.....	51
1.3 Mervärdesskattesatsutredningens direktiv	53
1.4 Utredningsarbetet.....	54
1.5 Begränsningar i utredningens arbete.....	58
1.6 Andra utredningar m.m.	59
1.6.1 Skattebasutredningen	60
1.6.2 Mervärdesskatteutredningen.....	62
1.6.3 Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel	62
1.7 Betänkandets disposition.....	63
2 Mervärdesskattens funktion och ekonomiska betydelse...	67
2.1 Inledning.....	67
2.2 Mervärdesskattens utbredning.....	68
2.3 Mervärdesskattens ekonomiska betydelse	70
2.4 Till vilka belopp uppgår de reducerade skattesatserna	71

2.5	Hur fungerar mervärdesskatten som skatteform	73
2.6	Mervärdesskattens funktion och struktur ur ett ekonomiskt perspektiv.....	78
2.6.1	Slutligt momsuttag.....	78
2.6.2	Dolt momsuttag 1: Slutligt momsuttag på insatsvaror.....	82
2.6.3	Dolt momsuttag 2: Slutligt momsuttag på investeringsvaror	84
2.6.4	Sammanställning av slutligt momsuttag	85
2.6.5	Privata konsumtionsutgifter i moms-systemet	86
3	Utvecklingen av det svenska mervärdesskattesystemet....	89
3.1	Utvecklingen av allmänna konsumtionsskatter till dagens mervärdesskatt	89
3.1.1	Allmänna konsumtionsskatten (1941–1946)	90
3.1.2	Den allmänna varuskatten (1960–1968)	92
3.1.3	Lag (1968:430) om mervärdesskatt	94
3.1.4	Skattereformen 1990–91	98
3.1.5	Proposition 1989/90:111 - Reformerad mervärdesskatt m.m.	102
3.1.6	Ny mervärdesskattelag och andra viktigare utredningar	104
3.1.7	Förändringar i skattebasen som gjorts efter skattereformen	105
3.1.8	Punktskatter	107
4	EG och mervärdesskatten	109
4.1	EG:s gemensamma mervärdesskattesystem samt dess förhållande till mervärdesskattelagen.....	109
4.1.1	Direktiv och andra viktiga dokument.....	110
4.1.2	EG-reglers förhållande till nationella regler	118
4.1.3	Rättsprinciper som domstolen använder sig av i mervärdesskattemål.....	124
4.1.4	Mervärdesskattelagens anpassning till sjätte direktivet.....	125
4.2	Gällande EG-regler om skattesatser.....	127
4.2.1	Normalskattesatsen	127
4.2.2	De reducerade skattesatserna	128

4.2.3	Gällande regler som inte kan tillämpas av alla medlemsstater	133
4.3	Rättsprinciper för fastställande av mervärdesskattesatser i EU	137
4.3.1	Hur skall tillhandahållanden som består av olika delar beskattas (delningsprincipen och huvudsaklighetsprincipen)?	138
4.3.2	Får liknande varor/tjänster beskattas med olika skattesats (likabehandlingsprincipen och skatteneutralitetsprincipen)?	139
4.3.3	Leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst?	141
4.3.4	Hur påverkas avdragsrätten för ingående moms av att olika skattesatser respektive undantag från beskattning tillämpas?	142
4.3.5	Kan EG:s regler om förbud mot statligt stöd begränsa en medlemsstats tillämpning av reducerad skattesats?	143
4.3.6	Ingående moms skall inte överstiga utgående moms	144
4.4	Mervärdesskattesatser i EU-länderna m.m.	145
4.4.1	Skattesatser som tillämpas i EU:s medlemsstater.....	145
4.4.2	I hur stor omfattning används reducerad skattesats av medlemsländerna?	150
4.4.3	Mervärdesskattesatser i övriga världen.....	155
4.5	Erfarenheter från länder inom EU som inte tillämpar reducerade skattesatser	155
4.5.1	Danmark.....	156
4.5.2	Slovakien	159
5	Reducerade mervärdesskattesatser.....	165
5.1	Hur har kartläggningen lagts upp?	166
5.2	Översiktlig redovisning av vilka reducerade skattesatser som tillämpas i dag.....	168
5.3	Skattesatsen 12 procent	170

5.3.1	Rumsuthyrning och camping (7 kap. 1 § andra stycket 1 ML)	170
5.3.2	Transport i skidliftar (7 kap. 1 § andra stycket 2 ML)	174
5.3.3	Försäljning av konstverk (7 kap. 1 § andra stycket 3 ML)	178
5.3.4	Livsmedel (7 kap. 1 § andra stycket 5 ML)	185
5.4	Skattesatsen 6 procent	190
5.4.1	Böcker, tidningar och tidskrifter (7 kap. 1 § tredje stycket 1-4 ML)	191
5.4.2	Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar (7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML).....	197
5.4.3	Bibliotek, museum och arkiv (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML)	204
5.4.4	Djurparker (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML)	207
5.4.5	Upphovsrättigheter och upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- och bildupptagning (7 kap. 1 § tredje stycket 8-9 ML) ...	210
5.4.6	Idrott (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML).....	217
5.4.7	Personbefordran (7 kap. 1 § tredje stycket 11 ML)	221
5.5	Slutsatser och överväganden.....	225
6	Kvalificerade undantag eller s.k. 0-skattesatser	229
6.1	Läkemedel.....	230
6.1.1	Bakgrund till regeln och uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln	231
6.1.2	Avgränsningsproblem regeln för med sig.....	232
6.1.3	Sammanfattning av de avgränsnings- och tillämpningsproblem som visats föreligga	237
6.2	Framställning av periodiska publikationer.....	240
6.2.1	Bakgrund till regeln och uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln	241
6.2.2	Avgränsningsproblem regeln för med sig.....	242

7	Undantag från beskattning	247
	Generellt om undantagsbestämmelser i ML och sjätte direktivet.....	248
7.1	Fastigheter (3 kap. 2 och 3 §§ ML).....	250
7.2	Sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning (3 kap. 4-8 §§ ML).....	252
7.2.1	Konkurrensproblem som är gemensamma för sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning....	253
7.2.2	Kommentarer och ärenden områdesvis.....	255
7.3	Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel (3 kap. 9 § ML).....	258
7.3.1	Bank och finansieringstjänster.....	258
7.3.2	Värdepappershandel.....	259
7.4	Försäkringstjänster (3 kap. 10 § ML)	259
7.5	Investeringsguld (3 kap. 10 a-c §§ ML)	259
7.6	Kultur (3 kap. 11 § ML)	260
7.6.1	Undantagen för utövande konstnärs framförande samt omsättning i biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet	260
7.6.2	Folkbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 5 ML).....	261
7.6.3	Kulturbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 6 ML).....	261
7.7	Idrott (3 kap. 11 a § ML).....	262
7.8	Massmedieområdet (3 kap. 12-20 §§ ML).....	262
7.8.1	Periodiska medlemsblad, periodiska personaltidningar och organisationstidskrifter (3 kap. 13-14 och 16-17 §§ ML)	262
7.8.2	Program och kataloger (3 kap. 18 § ML)	263
7.8.3	Införande och ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt framställningstjänster (3 kap. 19 § ML)	264
7.8.4	Radio- och televisionsprogram (3 kap. 20 § ML)	264
7.9	Fartyg och luftfartyg (3 kap. 21-22 §§ ML)	266
7.10	Vissa andra varor och tjänster (3 kap. 23 § ML)	266

7.11	Interna tjänster (3 kap. 23 a § ML)	267
7.12	Överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML)	268
7.13	Överlåtelse av verksamhet (3 kap. 25 § ML)	268
7.14	Överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a-c §§ ML)	269
7.15	Uttag för varor och tjänster (3 kap. 27 och 29 §§ ML)	269
7.16	Viss import (3 kap. 30 § ML)	269
7.17	Vissa undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder (3 kap. 30 a-g §§)	270
7.18	Viss omsättning i samband med import (3 kap. 32 § ML)	270
8	Förfrågan till kultursektorn	271
8.1	Biografföreställningar	273
8.2	Upplåtelse och överlåtelse av rättigheter	275
8.3	Tillträde till föreställningar	279
8.4	Biblioteks-, musei- och arkivverksamhet.....	281
8.5	Kinematografisk film	282
8.6	Synpunkter i punktform	282
9	Administrativa aspekter på differentierad mervärdesskatt	287
9.1	Administrativa kostnader (myndigheter)	287
9.1.1	Enkät avseende reducerade skattesatser för moms...	292
9.1.2	Skattekontroll.....	296
9.1.3	Domstolsprövning (Skatterättsnämnden)	304
9.1.4	Motioner i Skatteutskottet m.m.	306
9.2	Näringslivets fullgörandekostnader	307
9.3	Sammanfattning och bedömning	314

10 Internationella aspekter på differentierad mervärdesskatt.....	321
10.1 Inledning.....	321
10.2 Ursprungsprincip och destinationsprincip.....	323
10.3 Nuvarande regler för varuhandeln	325
10.3.1 Allmänt.....	325
10.3.2 Privatpersoners varuinköp i utlandet – gränshandel	326
10.3.3 Postorderhandel.....	327
10.3.4 Vissa juridiska personer.....	328
10.4 Nuvarande regler för handeln med tjänster.....	328
10.4.1 Allmänt.....	328
10.4.2 Huvudregel – ursprungsprincipen	329
10.4.3 Kulturella tjänster, byggtjänster, m.m.....	330
10.4.4 Immateriella tjänster av olika slag.....	331
10.4.5 Telekommunikationstjänster, radio- och TV-sändningar	332
10.4.6 E-handel/elektroniska tjänster.....	333
10.4.7 Uthyrning av varor – särskilt bilar.....	335
10.4.8 Sambandet beskattningslandsregler – skattesatsregler.....	336
10.5 Den framtida utvecklingen i EU	339
10.6 Skattebasutredningens slutsatser	341
10.7 Erfarenheter från Danmark	342
10.8 Utredningens bedömning.....	344
10.8.1 Inledning	344
10.8.2 Normalskattesatsen 25 procent	345
10.8.3 De lägre skattesatserna 0, 6 och 12 procent.....	349
10.8.4 Slutsats.....	351
11 Mervärdesskatten från ekonomiska utgångspunkter	355
11.1 Effektivt skatteuttag	355
Teoretiska utgångspunkter.....	355
Nuvarande momsuttag	360
Utvärdering av samhällsekonomiska effekter	362

11.2	Momsen som styrmedel.....	364
	Träffsäkerhet	364
	Om utvärdering av moms som styrmedel	366
12	Om samhällsekonomiska effekter och valet av beskattningsmodell.....	369
12.1	Den använda beräkningsmodellens förutsättningar och antaganden	371
	12.1.1 Anpassning på kort sikt.....	372
	12.1.2 Anpassning på längre sikt.....	373
12.2	Optimal beskattning	376
	Några slutsatser om optimal beskattning	383
12.3	Likformig moms (neutral beskattning)	384
	12.3.1 Samhällsekonomiska effekter enligt modellen.....	384
	12.3.2 Produktion, import och regional sysselsättning	393
	12.3.3 Tänkbara modifieringar av modellresultaten; subventioner och imperfekt konkurrens	396
	12.3.4 Likformig moms på all konsumtion	400
12.4	Den yttersta gränsen för lågmomsområdet	401
12.5	Sammanfattande slutsatser.....	405
13	Mervärdesskatten som styrmedel – motiv och utvärdering	411
13.1	Skattereformen m.m.....	412
13.2	Om empiriska analyser av momsförändringars priseffekter.....	414
13.3	Kortfattad motivgenomgång	419
13.4	Reducerad moms för idrott, kultur och dagstidningar	420
	13.4.1 Om motiven för nedsättning.....	420
	13.4.2 Träffsäkerhet och prisgenomslag	424
	13.4.3 Styreffekt och effektivitet	426

13.5	Böcker och tidskrifter.....	427
13.5.1	Om motiven för nedsättning	427
13.5.2	Träffsäkerhet och prisgenomslag.....	428
13.5.3	Styreffekt och effektivitet	429
13.6	Reducerad moms för hotell, skidliftar och persontransporter.....	430
13.6.1	Om motiven för nedsättning	430
13.6.2	Träffsäkerhet och prisgenomslag.....	430
13.6.3	Styreffekt och effektivitet	435
13.7	Sänkning av skattesatsen på persontransporter till 6 procent.....	438
13.7.1	Om motiven för nedsättning	438
13.7.2	Träffsäkerhet och prisgenomslag.....	438
13.7.3	Styreffekter och effektivitet.....	442
13.8	Reducerad moms på livsmedel	442
13.8.1	Om motiven för nedsättning	442
13.8.2	Träffsäkerhet och prisgenomslag.....	444
13.8.3	Styreffekter och effektivitet.....	446
13.9	Sammanfattande slutsatser	449
14	Överväganden och slutsatser.....	453
14.1	Inledning.....	453
14.2	Alternativa skattesatsstrukturer.....	455
14.2.1	Att lösa gränsdragnings- och konkurrensproblem...	455
14.2.2	En enhetlig skattesats om 21,7 procent.....	457
14.2.3	Två olika skattesatser (normalskattesatsen och en reducerad skattesats)	460
14.2.4	Tre olika skattesatser (normalskattesatsen och två reducerade skattesatser)	463
14.2.5	Översiktlig tabell utvisande olika skattesatsstrukturer	463
14.3	Gränsdragnings-, konkurrens- och rättvisefrågor	467
14.3.1	Nuvarande regler	467
14.3.2	En enhetlig skattesats	470
14.3.3	Två eller tre olika skattesatser.....	471

14.4	Myndigheters administrativa kostnader och näringslivets fullgörandekostnader	474
14.5	Samhällsekonomin och differentierad mervärdesskatt	477
14.6	Vissa konkurrensaspekter	481
14.7	Internationaliseringen	483
14.8	Skälen bakom nuvarande skattesatsreduktioner	487
14.9	Vilka blir effekterna av om möjligheterna till lågmoms skulle utnyttjas maximalt?	488
14.10	Utredningens rekommendation om skattesatsstruktur.....	491
15	Konsekvenser av ett likformigt momsuttag.....	499
15.1	Inledning	499
15.1.1	Uppdelning av konsekvensanalysen	499
15.2	Samhällsekonomiska konsekvenser	501
15.3	Statsfinansiella konsekvenser	502
15.4	Administrativa konsekvenser	503
15.4.1	Fullgörandekostnader för företagen	503
15.4.2	Administrativa kostnader för myndigheter.....	504
15.5	Konsekvenser för näringslivet – övergripande	505
15.5.1	Områden som får sänkt mervärdesskatt från 25 till 21,7 procent	505
15.5.2	Områden som får höjd mervärdesskatt till 21,7 procent.....	507
15.6	Fördelningspolitiska konsekvenser.....	510
15.7	Områdesvis genomgång av konsekvenser inom verksamhetsområden där momsen höjs.....	521
15.7.1	Idrott.....	521
15.7.2	Kultur.....	523
15.7.3	Böcker, dagstidningar och tidskrifter	532

15.7.4 Hotell	534
15.7.5 Skidliftnar	535
15.7.6 Persontransporter	537
15.7.7 Livsmedel	539
15.8 Eventuella kompensatoriska åtgärder	541
15.9 Återstående regelanalys	543
Särskilt yttrande	545
Referenser	549

Sammanfattning

Utredningens rekommendation

Utredningens rekommendation är att det fortsatta arbetet med slutbetänkandet skall inriktas på en övergång till en enda enhetlig skattesats. Denna enhetliga skattesats kan preliminärt beräknas till 21,7 procent.

Bakgrund till utredningen

Av skatteutskottets betänkande 2001/2002:SkU18 framgår att det i flera motioner till utskottet föreslagits att en översyn av mervärdesskattesatserna borde göras. I motionerna krävdes det att nya grupper av varor och tjänster skulle beskattas med reducerad skattesats eller att gränsdragningarna inom lågbeskattade områden borde ses över.

Skatteutskottet redogjorde i betänkandet för innehållet i lämnade motioner och bakgrunden till nuvarande regler. Utskottet beskrev att systemet blivit alltmer svåröverskådligt och krångligt och att gränsdragningen mellan vad som skulle beskattas med reducerad skattesats respektive undantas från beskattning i en del fall framstod som svårbegriplig och orättvis. När ett närbesläktat och näraliggande område beskattades på en högre nivå gav gränsdragningarna ibland upphov till känsliga och vidlyftiga rättvisediskussioner.

Utskottet redogjorde vidare för att skatteförvaltningen tvingas till grannliga avgöranden om huruvida varor och verksamheter skall hänföras till den ena eller den andra gruppen och att näringsidkare ibland lägger ned avsevärda ansträngningar och betydande kostnader på att få till stånd en förmånligare mervärdesbeskattning av just de varor och tjänster som den näringsidkaren producerar.

Mot denna bakgrund ansåg utskottet att regeringen borde se över frågan. Riksdagen biföll skatteutskottets förslag och riktade därför ett tillkännagivande till regeringen om att en utredning borde tillsättas (riksdagsskrivelse 2001/02:199). Regeringen beslutade om direktiv till utredningen den 28 november 2002 (dir 2002:141). Tilläggsdirektiv beslutades den 11 november 2004 (dir 2004:154).

Utredningsuppdraget

I det uppdrag Mervärdesskattesatsutredningen fått ingår att kartlägga de avgränsningsproblem som finns med nuvarande regler om reducerade skattesatser och undantag från beskattning. Syftet med utredningen är att begränsa dessa avgränsningsproblem. Översynen skall också innefatta en analys av skattesatsernas struktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, fördelningspolitiska och statsfinansiella aspekter. Påverkan på konkurrensituationen skall belysas och internationella aspekter beaktas. Utredaren skall även lämna de förslag till förändringar som behövs. I utredningen ingår särskilt att titta på de effekter som mervärdesskattelagstiftningen från 1996 och 1997 fått inom kultursektorn.

Enligt direktiven till utredningen skall uppdraget bedrivas i två etapper. I denna, den första etappen, skall kartläggningen och analysen av nuvarande förhållanden presenteras. Vidare skall i detta betänkande möjliga alternativ till skattesatsstrukturer och de allmänna effekterna av olika sådana strukturer beskrivas. I delbetänkandet bör även för- och nackdelar med de olika alternativen belysas och en lämplighetsavvägning göras.

Utredningen skall efter en remissbehandling av detta betänkande återkomma med förslag i ett slutbetänkande senast den 1 oktober 2006.

Nuvarande regler

I Sverige tillämpas en normalskattesats (25 %) och två reducerade skattesatser (6 och 12 %). Dessutom tillämpas 0-skattesats i några fall (läkemedel som lämnas ut mot recept och framställning av vissa

tidskrifter).¹ Slutligen finns det regler om undantag från beskattning (undantag utan avdragsrätt för ingående moms).

Systemet är uppbyggt på sådant sätt att normalskattsatsen tillämpas förutom i de fall där det finns en särskild regel om att en reducerad skattesats eller ett undantag från beskattning skall tillämpas. Nedan redovisas i huvuddrag i vilka fall reducerad skattesats tillämpas i Sverige i dag.

Med 12 procent beskattas:

- rumsuthyrning och camping
- transport i skidliftar
- omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo
- import av konstverk, samlarföremål och antikviteter
- livsmedel

Med 6 procent beskattas:

- böcker, tidningar, tidskrifter, etc.
- tillträde till konserter, cirkus, biografer, teater, opera, balett-föreställningar, djurparker och kommersiella idrottsarrangemang
- upplåtelse eller överlåtelse av olika rättigheter som är knutna till kulturområdet
- utövande av idrott i de fall den inte tillhandahålls av staten, kommun eller allmännyttig ideell förening
- personbefordran

Förutom dessa regler om reducerade skattesatser finns även regler om undantag från beskattning. Dessa regler följer gällande EG-regler och avser t.ex. sjukvård, utbildning och viss kultur.

Utgångspunkter

Avsikten har varit att jämföra dagens system inkluderande tre olika skattesatser med andra alternativ. Alternativen kan därvid vara ett mervärdesskattesystem byggt på en enhetlig skattesats, eller en ordning med en normalskattesats tillsammans med en enda reducerad skattesats. Analysen skall mynna ut i slutsatser om vilka posi-

¹ 0-skattesats innebär att någon utgående mervärdesskatt inte behöver redovisas, men den skattskyldige har ändå rätt att få återbetalt all ingående skatt i verksamheten.

tiva och negativa effekter som kan uppstå vid en eventuell förändring av skattesatsreglerna. Översynen skall enligt utredningsdirektiven syfta till en begränsning av avgränsningsproblemen.

Förslag till ändringar av mervärdesskattesystemet som ger kostnadskonsekvenser skall följas av förslag till finansiering inom mervärdesskattesystemet. Detta innebär att de alternativ till olika skattesatsstrukturer och skattesatsändringar som analyseras måste vara utformade så att minskade mervärdesskatteintäkter avseende viss konsumtion helt uppvägs av ökade intäkter från annan konsumtion.

Gränsdragningsproblem

I betänkandet görs en omfattande kartläggning av de avgränsningsproblem som har samband med tillämpningen av reducerade skattesatser inom olika områden. Kartläggningen ger klart vid handen att det finns betydande gränsdragningsproblem inom majoriteten av de områden där reducerad skattesats tillämpas. Även om lagstiftaren noga har försökt att beskriva de tillhandahållanden av varor och tjänster som varit avsedda att omfattas av tillämpningsområdet för reducerad skattesats, har det visat sig att gränsdragningsfrågor mycket ofta uppkommer.

Gränsdragningsproblemen består i att avgöra om tillhandahållandet av en vara eller tjänst hör till det lågbeskattade eller det fullbeskattade området. Avgöranden av det slaget fattas av Skatteverket eller av domstolar. Frågorna är frekventa.

Vid ett system med differentierade skattesatser är det de näringsidkare som tillämpar olika skattesatser som har de största tillämpningssvårigheterna. Dessa måste innan en tjänst eller vara omsätts kunna avgöra vilken skattesats som skall tillämpas. I vissa fall kan detta ske utan större svårigheter. Men olika mervärdesskattesatser kan också avsevärt försvåra tillämpningen. Detta är exempelvis fallet då verksamheten är ny, ändrar inriktning, när typen av tillhandahållanden inte är lätt att definiera, när regler eller praxis har ändrats. Exempel på situationer som ofta visat sig mycket svåra att bedöma utgör avgränsningen mellan livsmedel (12 %) och serveringstjänst (25 %), vad som utgör idrott (6 %) eller inte (25 %) samt gränsen mellan olika omsättningar inom kulturområdet (6, 12, och 25 % samt undantag från beskattning).

För den enskilde näringsidkaren kan också svårigheter att bedöma vilken skattesats som skall tillämpas leda till besvärande ekonomiska konsekvenser, nämligen om reglerna feltolkas. Näringsidkaren kan i sådant fall i efterhand bli skyldig att till Skatteverket redovisa det belopp som motsvarar beskattning med rätt skattesats och dessutom eventuellt skattetillägg. I dessa fall, när transaktionen sedan länge är fullbordad, finns det ofta uppenbara svårigheter för näringsidkaren att vända sig till den ursprunglige kunden och få ut motsvarande belopp.

De differentierade mervärdesskattesatserna medför också gränsdragnings- och tillämpningsproblem av ett delvis annat slag. Det avser fall där varor och tjänster tillhandahålls tillsammans, ofta mot en enda gemensam betalning. Dessa situationer är i praktiken mycket vanliga. Ett exempel är då besökare betalar inträde till en nöjespark och där inträdesbiljetten också ger tillträde till en konsert inom parken. Om det som i detta fall är olika mervärdesskattesatser som skall tillämpas uppstår bedömnings- och värderingsproblem som inte är lätta att hantera. Andra exempel utgör tjänster som tillhandahålls på hotell- och hälsoanläggningar (boendet 12 %, frukost 25 %, viss friskvård som mervärdesskatte- rättsligt utgör idrott 6 %, sjukvård som undantas från beskattning osv.), tjänster som har samband med personbefordran (transporten 6 %, hytt 12 %, servering 25 %) samt olika varor som tillhandahålls tillsammans med böcker och tidskrifter (böcker och tidskrifter 6 %, CD-skivor 25 %, olika presentartiklar 25 %) Eftersom förhållandena aldrig är exakt likadana från fall till fall är frågorna sådana att de aldrig fullständigt kan lösas genom utveckling av rättspraxis. Om inte differentierade mervärdesskatter eller undantag från beskattning förekom, skulle denna typ av tillämpningsproblem överhuvudtaget inte vara aktuella.

Det har väckts ett antal förslag om utvidgning av "kultur- momsen" till varor och tjänster som idag beskattas med 25 procent. Det har då av gränsdragnings- rättvise- eller konkurrensskäl hävdats att ett likställande med de varor och tjänster inom kulturområdet som i dag beskattas med 6 procent vore motiverat. Varor och tjänster med mer eller mindre tydlig koppling till kulturlivet beskattas i dag oenhetligt med en skattesats om 6, 12 eller 25 procent, alternativt kan undantag från beskattning råda.

Om en sådan utvidgning av lågmomsområdet vidtas medför det med automatik att det åtminstone övergångsvis uppstår ett behov av att bedöma nya avgränsningsproblem. Frågan om sådana nya be-

stämmelser på sikt minskar gränsdragnings- och andra problem är osäkert. Risken är att effekten blir den motsatta.

Ett mer omfattande arbete än vad som varit möjligt under utarbetandet av detta delbetänkande erfordras dock om man i detalj skall kunna bedöma möjligheterna av att hantera de nya gränsdragningsproblem som skulle uppstå av att utvidga området för reducerad skattesats. En sådan mer fördjupad analys kan bli aktuell om utredningen i slutbetänkandet, efter att detta delbetänkande varit föremål för remissbehandling, kommer att arbeta utifrån förutsättningen att nödvändiga förenklingar inte, såsom utredningen nu förordar, skall åstadkommas med införande av en enhetlig skattesats utan in stället med justeringar av nuvarande regler.

Administrativa kostnader och fullgörandekostnader

Ur gränsdragningsynpunkt, liksom från konkurrens- och rättvisesynpunkt, är det uppenbart att en övergång till en enda enhetlig skattesats är att föredra. Förenklingsvinsterna av att tillämpa en skattesats är betydande. Förenklingsvinsternas beloppsmässiga storlek kan bedömas med utgångspunkt i redogörelsen för myndigheternas administrativa kostnader och företagens fullgörandekostnader.

Det bör framför allt betonas att förenklingarna har betydelse för företagen. Även om komplicerade skatteregler alltid innebär ökade kostnader för berörda myndigheter, är konsekvenserna betydligt större för de företag som skall tillämpa reglerna. Med tanke på att antalet skattskyldiga till mervärdesskatt är mycket stort är förenklingar betydelsefulla. En annan sak är att för just de företag som i dag faktiskt får tillämpa en reducerad mervärdesskatt, kan de direkta ekonomiska fördelarna av reduktionen uppfattas som större än de svårigheter som differentieringen i sig ger upphov till. Detta torde också vara skälet till att olika branscher har önskemål om att för egen del få börja tillämpa reducerad skattesats.

För att få en uppfattning av storleken på kostnaderna har utredningen gjort en jämförelse med de kostnader som skulle uppstå om enbart en skattesats tillämpades (med bibehållande av nuvarande undantag från beskattning).

En övergång till en enhetlig mervärdesskattesats skulle möjliggöra en inbesparing av kostnader hos myndigheter och skattskyldiga. Det belopp utredningen fått fram med hjälp av Skatte-

verkets huvudkontor och genom en enkät inom Skatteverket i Växjö indikerar en kostnad hos myndigheterna om cirka 164 miljoner kr per år. För de skattskyldiga har det bedömts att hanteringskostnaderna för mervärdesskatten vad avser tillämpningen av flera skattesatser uppgår till cirka 600–700 miljoner kr per år.

Konkurrensaspekter

De önskemål som har framställts i olika sammanhang om att nya områden skall få tillämpa reducerad skattesats är inte alltid inriktade på att lösa egentliga gränsdragningsproblem, utan snarare på att, enligt förslagsställarens mening, öka rättvisan i beskattningen.

En differentiering av mervärdesskattesatserna, och regler om undantag från beskattningen, påverkar konkurrensförhållandena mellan olika företag. Differentieringen av mervärdesskatten medför att producenter av olika varor och tjänster inte behandlas lika. Produktionen blir mindre inom högre beskattade områden, medan i stället produktionen inom de lägre beskattade områdena påverkas positivt. Om det finns en hög grad av utbytbarhet mellan varor och tjänster med olika skattesats kan detta förhållande beskrivas som direkt konkurrenssnedvridande.

Det är klart att de lägre mervärdesskattesatserna många gånger tillkommit för att särskilt påverka konsumtionen av vissa varor och tjänster, och därigenom de ekonomiska förutsättningarna för de företag som producerar just de varorna eller tjänsterna. En sänkt mervärdesskatt, som gör det möjligt att öka konsumenternas efterfrågan av en vara eller tjänst, kan sägas innebära en form av stöd till den verksamhet där varan eller tjänsten produceras.

EG-rätten ställer upp vissa krav på likabehandling av liknande eller konkurrerande produkter. Detta innebär emellertid uppenbarligen inte att medlemsländerna är förhindrade att använda differentierade mervärdesskatter, endast att vissa begränsningar finns med hänsyn till konkurrenssnedvridningsrisken. Exakt var gränsen går är svårt att säga. Det finns dock inte någon anledning att anta att nuvarande svenska differentieringar skulle vara otillåtna ur ett EG-rättsligt perspektiv. Detta innebär dock inte att differentieringarna ekonomiskt och faktiskt är oproblematiska ur konkurrenssynpunkt.

Det är klart att en differentiering av mervärdesskatten för att gynna viss konsumtion eller produktion alltid bör ifrågasättas ur konkurrenssynpunkt. Det kan synas förvånande att sådana aspekter inte påverkat i större omfattning när beslut om sänkta momssatser tagits. I motiven för sådana ändringar har väsentligen beaktats de möjliga positiva effekter som kan tänkas uppkomma för den bransch som får del av skattesänkningen. Den påverkan på andra aktörer som uppstår, och som ofta måste antas vara av negativt slag, har vanligen inte belysts närmare.

Olika mervärdesskattesatser påverkar således konkurrensförhållandena. Kritiken om att det finns orättvisor bottnar ofta i att näringsidkare som säljer sådana varor eller tjänster för vilka de lägre mervärdesskattesatserna inte får tillämpas upplever konkurrensnackdelar. De kan även ha sitt upphov i ett mer allmänt rättviseresonemang som inte rör en konkret konkurrenssituation. Kritiken mot den nuvarande ordningen visar dock att konkurrensaspekterna bör tas på allvar. Utredningen anser också att det i princip är omöjligt att utforma ett system, byggt på differentierade skattesatser, som alla anser är rättvist.

Utvecklingen visar också att en differentiering automatiskt leder till tryck på en fortsatt ökad användning av differentierad mervärdesskatt.

Internationaliseringen

Utredningens direktiv pekar på att internationella konkurrensfrågor är en faktor som måste beaktas vid en bedömning av lämplig skattesatsstruktur. Den ökande internationaliseringen av varu- och tjänstehandeln kan påverka inte bara vilket samlat totalt uttag av indirekta skatter, såsom mervärdesskatten, som är lämpligt och möjligt. Även den skattesatsstruktur som väljs kan vara mer eller mindre optimal ur ett internationaliseringsperspektiv.

Skattebasutredningen (SOU 2002:47) har ansett att den nuvarande svenska normalskattesatsen är hög i jämförelse med den nivå som tillämpas i andra EG-länder, och att detta innebär att Sverige ensidigt förlorar på skillnaderna. Skattebasutredningen förordar en skatteomläggning som innebär att en lägre generell mervärdesskatt ersätter dagens differentierade system.

Mervärdesskattesatsutredningen konstaterar att internationaliseringsaspekterna i mycket liten utsträckning observerats vid be-

stämmande av dagens svenska momsstruktur. Normalskattesatsen 25 procent har bestått i många år. Det har knappast, före Skattebasutredningens arbete, närmare övervägts i vad mån normalskattesatsens nivå är lämpligt avvägd ur internationaliseringssynpunkt.

Vi har funnit att det finns områden där 25 procent mervärdesskatt är problematisk ur ett internationaliseringsperspektiv. Detta gäller bl.a. privatpersoners handel med framför allt kapitalvaror över gränserna inom EG (t.ex. begagnade bilar). När det gäller handel med kapitalvaror har utredningen vid besök i Köpenhamn erfarit att denna handel är omfattande. Det är i första hand danska medborgare som utnyttjar den lägre skattesatsen i Tyskland vid förvärv av kapitalvaror.

Ett potentiellt ännu mer betydelsefullt problem är handeln med olika tjänster över gränserna. Det gäller Internet-handel men också telekommunikation och radio- och TV-tjänster. EG-reglerna om hur dessa tjänster beskattas innebär att svenska företag skulle kunna konkurreras ut, eller på sikt tvingas att flytta ut verksamheten, om den svenska mervärdesskattenivån avsevärt skiljer sig från skattenivån i andra EG-länder. Däremot har vi konstaterat att de områden där Sverige i dag tillämpar de lägre mervärdesskattesatserna väsentligen inte är utsatta för någon internationell konkurrens av avgörande betydelse. EG-reglerna är så utformade att det i princip bara skall vara tillåtet att använda reducerade skattesatser i de fall där detta inte kan leda till konkurrensproblem för andra länder inom den inre marknaden. Att andra EU-länder också har lägre mervärdesskattesatser på många av de varor och tjänster för vilka vi i dag tillämpar reducerade skattesatser, behöver således i stort sett inte innebära några konkurrensproblem för Sverige om vi inför en enda enhetlig mervärdesskattesats.

Samhällsekonomi och differentierad mervärdesskatt

Utredningen har beräknat skillnaderna i samhällsekonomiska kostnader för olika momsstrukturer. Kostnaderna har då uttryckts som den förlust av konsumentnytta som kan antas uppstå till följd av skatteuttaget. Beräkningarna utgår från att på lång sikt och under perfekt konkurrens kommer en förändring av momsuttaget att slå igenom fullständigt i konsumentpriserna. Under förutsättning att konsumtionen inte ger upphov till externa effekter kan

förändringen i konsumentnytta då mäts med utgångspunkt från efterfrågans priselasticiteter.

Sambandet mellan priskänslighet och momsatsens höjd å ena sidan och konsumtionsnyttan å den andra har ibland framförts som skäl för olika momsatsstrukturer. Utredningen kommer dock fram till att de effekter på total konsumtion och konsumtionsnytta som kan uppstå från budgetneutrala momsförändringar är begränsade och osäkra. De kan därför inte tas som utgångspunkt för att konstruera ett nytt momsatssystem. Däremot kan en analys av konsumtionsnyttan ge ett av flera värdefulla bidrag då en samlad bedömning av momsatsstrukturen ska göras.

En övergång till en likformig moms på de varor och tjänster som i dag är med i momssystemet skulle enligt utredningens beräkningar vara svagt positivt för hushållens sammanlagda konsumtionsnytta. Det innebär att den nya produktionsstruktur som blir resultatet av en sådan förändring av momsatsstrukturen kommer att sammantaget vara minst lika rationell som dagens produktionsstruktur.

Nuvarande differentiering av skattesatserna är resultatet av politiska överväganden, ofta med önskemål om att genom påverkan på relativpriser styra konsumtionsmönster eller köpkraft. Mervärdesskatten har under senare år allt mer kommit att användas som ett sådant politiskt styrmedel.

Utredningens genomgång av mervärdesskatten som styrmedel visar att det i flera fall är tveksamt hur effektiv den nedsatta mervärdesskatten varit när det gäller att påverka konsumtionsmönster eller köpkraft på det sätt som åsyftats. Det finns därför skäl att undersöka om det inte finns andra metoder att tillgå än nedsatt mervärdesskatt om man framöver vill påverka konsumtion, produktion eller hushållens köpkraft i viss riktning. Mervärdesskatten skulle då kunna renodlas som finansieringsinstrument.

En budgetneutral övergång till ny momsatsstruktur påverkar inte den offentliga sektorns finanser. Därigenom är sammantaget också företagens och hushållens finanser opåverkade.

Budgetneutralitet vid övergång till ny momsatsstruktur gäller inte alla enskilda hushåll. Eftersom hushållen konsumerar olika varor, så kommer de hushåll som konsumerar relativt mycket av de varor där momsatsen sänks att vinna relativt de hushåll som konsumerar relativt mycket av de varor där momsatsen höjs.

Vid en övergång till enhetlig mervärdesskatt kommer progressiviteten i momssystemet att bli något lägre. Momsuttaget ökar för

hushåll med lägre ekonomisk standard² och minskar relativt för hushåll med högre. Förändringen i ekonomisk standard vid övergång till en enhetlig momsstruktur är begränsad och uppgår som mest mellan olika hushållstyper till $\pm 0,5$ procent per år.

Införandet av en momssatsstruktur med en normalskattesats och enbart en reducerad sats skulle, beroende på vilka varor och tjänster som fortfarande skulle beskattas med reducerad skattesats, kunna få ekonomiska effekter som liknar, dock i mer begränsad omfattning, dem som uppstår vid införandet av likformig moms.

Slutsatser

Utredningens rekommendation är att det fortsatta arbetet med slutbetänkandet skall inriktas på en övergång till en enda enhetlig skattesats. Denna enhetliga skattesats kan preliminärt beräknas till 21,7 procent. Den exakta procentsatsen beror bl.a. på om även vissa tillhandahållanden som nu har s.k. 0-moms kan beskattas med den enhetliga skattesatsen. Det gäller särskilt läkemedelsområdet.³

De skäl som ligger till grund för vår rekommendation om att en enhetlig mervärdesskattesats bör väljas är väsentligen följande:

Nuvarande differentiering av mervärdesskatten i tre olika nivåer, 6, 12, och 25 procent, ger upphov till gränsdragningsproblem. Det är helt enkelt ofta oklart vilken skattesats som skall tillämpas. Analysen har visat att dessa gränsdragningsproblem knappast kan botas på ett effektivt sätt genom justeringar t.ex. i lagtexten.

Dessa gränsdragningsproblem blir en direkt kostnad för de myndigheter och de näringsidkare som skall tillämpa mervärdesskatten.

Ett system med normalskattesatsen och enbart en reducerad skattesats kan, beroende på vilka varor och tjänster som då ingår i den reducerade skattesatsen, fungera bättre än nuvarande struktur med tre olika skattesatser. Principiellt är dock problemen av samma karaktär oavsett om det är en eller två reducerade skattesatser som tillämpas. En enda enhetlig skattesats skulle avlägsna dessa gränsdragningsproblem helt.

Förekomsten av differentierade skattesatser leder till större eller mindre konkreta snedvridningar av konkurrensen. Gränsdragnings-

² Ekonomisk standard är ett begrepp som beaktar såväl hushållets disponibla inkomst som dess sammansättning vad gäller antalet vuxna och barn.

³ Procentsatsen 21,7 har beräknats utan att effekterna av ett eventuellt slopande av 0-skattesatserna. Slopas också dessa kan 21,7 procentsnivån sänkas ytterligare något.

arna kan också medföra att vissa aktörer anser behandlingen orättvis då deras verksamhet på olika grunder borde kunna jämföras med de verksamheter som får tillämpa reducerad skattesats. Det är svårt att dra gränsen mellan områden med olika skattesatser på ett sådant sätt att sådana orättvisor inte uppkommer. Därmed är det också svårt att utforma ett system med differentierade mervärdesskattesatser på ett sådant sätt att systemet kan få allmän acceptans. Ett system med differentierade mervärdesskattesatser tenderar därigenom att vara instabilt. De näringsidkare som känner sig fördelade av andras skattesatsförmåner trycker på för att utvidga nedsättningarna. Det torde bland annat vara detta som lett till den hittillsvarande utvecklingen. En enhetlig mervärdesskatt däremot är lättare att försvara mot olika särintressen. Därmed blir också en enhetlig mervärdesskatt mer stabil som finansieringskälla för offentliga åtaganden. Detta var en huvudorsak till principen från 1990/91 års svenska skattereform om en enhetlig mervärdesskatt.

Differentierade mervärdesskatter används som ett medel för att gynna viss näringsverksamhet eller vissa konsumentgrupper. En differentiering har emellertid också en motsatt effekt. De varor eller tjänster som inte får del av den lägre mervärdesskatten måste istället beskattas högre än vad som skulle ha varit fallet utan differentieringen. Detta är aspekter som inte kommenterats vid förslag till differentieringar. Därtill kommer att ett stöd i form av en momssatsdifferentiering blir bestående. Stödet omprövas inte kontinuerligt, för att se om det fortfarande behövs. Stöd som utgår mer direkt, genom bidragsgivning, är däremot normalt föremål för en kontinuerlig uppföljning.

En differentiering av mervärdesskatten ger möjlighet för det politiska systemet att styra konsumentpriser och därmed konsumentefterfrågan i viss riktning. Dessa möjligheter att använda mervärdesskatten som ett styrmedel för att t.ex. främja kulturpolitiska, fördelningspolitiska eller andra mål kan i sig antas ha ett värde. En väsentlig fråga i det sammanhanget är emellertid om mervärdesskatten är den mest lämpliga åtgärden för en sådan styrning. Effekterna av ett stöd i form av en mervärdesskattesänkning kan ofta vara svåra att bedöma i förväg och att följa upp när det genomförts. Effekterna av en momssänkning kan vara olika på kort och på lång sikt, och variera beroende på varors eller tjänsters priselasticitet m.m.

Stöd i form av sänkt mervärdesskatt blir ofta dyrbart ur ett statsfinansiellt perspektiv. Detta utvisar nuvarande situation. En-

bart reduceringen av skattesatsen för livsmedel, som medför en omfördelning av köpkraft från hushåll med högre inkomster till hushåll med lägre på mindre än 1 miljard kronor per år, innebär att mervärdesskatten på normalbeskattade varor under 2005 måste höjas med nästan 18 miljarder kronor. Finansieringen av ett stöd i form av lågmoms för några utvalda sektorer innebär att mervärdesskattenivån för de många inte understödda sektorerna måste sättas till nuvarande 25 procent, i stället för de 21,7 procent som annars skulle ha varit möjligt.

En enhetlig mervärdesskatt möjliggör således en betydande sänkning av den skattenivå som tillämpas för flertalet varor och tjänster. Detta är betydelsefullt ur en internationaliseringssynpunkt. Varor och tjänster som är utsatta för internationell konkurrens beskattas nu normalt med 25 procent trots att genomsnittet inom EU ligger på ca 19,6 procent. En enhetlig mervärdesskatt på 21,7 procent är ett steg på väg mot att utjämna sådana skillnader som är eller kan bli besvärliga ur konkurrenssynpunkt. Däremot är det, enligt vår bedömning, inte några betydande internationella konkurrensproblem förknippade med ett borttagande av de lägre skattesatser som Sverige nu har.

Det kan således konstateras att en enhetlig mervärdesskatt innebär såväl mindre risk mot en framtida urgröpning av skattebasen genom de utvidgningar av rättviseskäl eller andra skäl som annars kan befaras, som mindre risk för att skattebasen urholkas genom konkurrens från utlandet.

När det gäller de samhällsekonomiska effekterna av en övergång från differentierad till enhetlig skattesats har framkommit att dessa är begränsade. Ekonomins effektivitet, mätt som konsumtionsnytta, kan endast i begränsad utsträckning antas påverkas positivt. För konsumenternas del får omläggningen således, genomsnittligt sett, anses vara i stort sett neutral.

En skatteomläggning till en enhetlig skattesats medför dock vissa omfördelande effekter, som innebär att hushåll med lägre inkomst genomsnittligt sett får ett något sämre utfall jämfört med hushåll med höga inkomster. I huvudsak beror dessa effekter på att progressiviteten i momsuttaget minskar något som följd av att momsen på mat höjs till den nya generella nivån 21,7 procent. Omfördelningseffekterna är dock inte stora, utan motsvarar mestadels upp till något 100-tal kr per månad per hushåll. Dessa effekter bör därför, enligt vår mening, inte förhindra en annars önskvärd förenkling av momssystemet. Det kan naturligtvis över-

vägas att korrigera dessa fördelningseffekter genom andra åtgärder, utanför mervärdesskattesystemets ram. Exempelvis skulle mindre justeringar i inkomstskattereglerna eller åtgärder i form av begränsade ändringar i transfereringarna till vissa hushåll kunna aktualiseras, eventuellt i samband med andra omläggningar av sådana system. I så fall är det naturligtvis viktigt att de åtgärderna genomförs så att inga negativa administrativa effekter uppstår. Utredningen har under det hittillsvarande arbetet inte närmare övervägt hur eventuella sådana kompensatoriska åtgärder skulle kunna utformas. Frågan kan lämpligen utredas vidare, om inriktningen skall vara att korrigera för de nämnda effekterna.

En övergång till enhetlig mervärdesskatt får naturligtvis också större eller mindre effekter för alla skattskyldiga och för alla konsumenter. Förenklingarna av skattesystemet är till fördel för alla. För flertalet företag innebär också den sänkta mervärdesskattenivån ekonomiskt sett en fördel genom de pris- och efterfrågeeffekter som uppstår. För de företag däremot som nu omsätter varor eller tjänster med reducerad moms kan givetvis negativa ekonomiska effekter uppstå på så sätt att efterfrågan minskar. Sammantaget innebär ändå en övergång till enhetlig mervärdesskatt sådana övergripande fördelar att utredningen anser att detta är rätt väg att gå. Utredningens rekommendation om en sådan förenkling skulle också innebära en återgång till de betydelsefulla principer som låg bakom 1990/91 års svenska skattereform, som byggde på tankarna om enkelhet och likformighet.

Summary

The Inquiry's recommendation

The Inquiry's recommendation is that continued work towards the final report should focus on switching to a single flat tax rate. On a provisional estimate, this flat tax rate would be 21.7 per cent.

Background of the Inquiry

It is evident from the report of the Parliamentary Committee on Taxation, 2001/2002:SkU18, that the Committee had received several motions proposing that the value added tax rates should be overhauled. The motions demanded that new categories of goods and services should be taxed at a reduced rate or that the dividing lines in low tax areas should be reconsidered.

In its report, the Committee on Taxation described the substance of the motions that had been submitted and the background to the current regulations. As described by the Committee, the system had become increasingly complicated and difficult to understand and in some cases the distinction between what should be taxable at a reduced rate or exempted from taxation appeared puzzling and unfair. When a closely related and comparable area was taxed at a higher rate, the question of where lines were drawn between the areas sometimes gave rise to sensitive and protracted arguments about fairness.

The Committee also described how the Swedish Tax Administration was obliged to make delicate decisions on whether goods and activities should be classified in one category or another and how business operators sometimes devoted considerable effort and expense to obtaining more advantageous value added taxation for the specific goods and services that they produced.

In light of all this, the Committee considered that the Government should look over the issue. The Riksdag (Swedish Parliament) endorsed the proposal of the Committee on Taxation and therefore notified the Government that an inquiry should be appointed (Parliamentary Communication 2001/02:199). The Government issued terms of reference for the inquiry on 28 November 2002 (dir. 2002:141). Supplementary terms of reference were issued on 11 November 2004 (dir. 2004:154).

Terms of reference

The terms of reference issued to the Value Added Tax Rate Inquiry instruct it to identify the demarcation problems associated with the current regulations on reduced tax rates and exemptions from taxation. The purpose of the Inquiry is to limit these demarcation problems. The review is also required to include an analysis of the tax rate structure from legal, administrative, economic, distribution policy and budgetary points of view. The Inquiry is to shed light on the impact on competitiveness and take international aspects into account. The Inquiry is also directed to submit proposals for necessary changes. One special task for the Inquiry is to look at the effects that the value added tax legislation passed in 1996 and 1997 has had in the cultural sector.

The Inquiry's terms of reference envisage a two-stage process. The aim of this first stage is to present the survey and analysis of the current situation. This report is also expected to describe possible alternative tax rate structures and their general effects. This interim report should also explain the advantages and disadvantages of the different alternatives and assess their appropriateness.

Following circulation of this report for comments, the Inquiry will present proposals in a final report no later than 1 October 2006.

Current regulations

Sweden has a standard value added tax rate (25 %) and two reduced tax rates (6 and 12 %). In addition, in a few cases a zero tax rate applies (pharmaceuticals dispensed on prescription and production

of certain magazines).¹ Finally, there are regulations on exemptions from taxation (exemptions without any right to deduct input VAT).

The system is constructed so that the standard tax rate applies except in cases where there are special regulations directing that a reduced tax rate or tax exemption shall apply. The following lists show the main cases in which a reduced tax rate applies in Sweden today.

The 12 per cent tax rate applies to:

- letting of rooms and camping
- transport in ski lifts
- sale of works of art owned by the artist or the artist's estate
- import of works of art, collectors' items and antiques
- foodstuffs.

The 6 per cent tax rate applies to:

- books, newspapers, magazines, etc.
- entrance fees to concerts, circuses, cinemas, theatres, opera and ballet performances, zoos and commercial sports events
- granting or transfer of rights associated with the field of culture
- sporting activities in cases where the services are not provided by the state, a municipality or a non-profit association
- passenger transport.

Apart from these regulations on reduced tax rates there are also regulations on tax exemptions. These regulations follow current EC provisions and apply, for example, to medical care, education and some cultural services.

Points of departure

The intention has been to compare the present system and its three different tax rates with other alternatives. The possible alternatives for the sake of comparison are a value added tax system based on a flat tax rate, or an arrangement with a standard tax rate plus a single reduced rate of tax. The analysis is intended to lead to conclusions

¹ The zero tax rate means that no output VAT need be reported, although the taxable person is still entitled to reimbursement of all input VAT incurred in the course of operations.

about the positive and negative effects that may result in the event of a change in the regulations on tax rates. Under the Inquiry's terms of reference, the review should aim to limit the demarcation problems.

Proposals for changes in the value added tax system that have cost consequences must be accompanied by proposals for financing within the value added tax system. This implies that the alternative tax rate structures and tax rate changes that are analysed must be designed so that lower value added tax receipts for certain types of consumption are wholly counterbalanced by higher receipts from other types of consumption.

Demarcation problems

The report contains a thorough survey of the demarcation problems associated with the application of reduced tax rates in different areas. The survey shows clearly that there are substantial demarcation problems in most of the areas where a reduced tax rate is applicable. Even if the legislator has tried carefully to describe the sales of goods and services that are intended to fall within the scope of a reduced tax rate, in practice it appears that demarcation problems very often arise.

The problems lie in determining whether the sale of a good or service belongs in the low-tax or in the full-tax area. Decisions of this kind are made by the Swedish Tax Agency or by courts. Questions frequently arise.

In a system involving differentiated tax rates, it is businesses that use different tax rates that have most difficulty applying the correct rate. These businesses need to be able to decide which tax rate is applicable before selling a good or service. In certain cases they can do this without any great difficulty. However, different VAT rates can also considerably complicate application of the rules. This is the case, for example, when the business is new, when it changes direction, when the types of sales are not easy to define, or when rules or practices have changed. Examples of situations that have often proved very difficult to assess are where to draw the line between food (12 %) and restaurant service (25 %), what constitutes sport (6 %) and what does not (25 %), and where to draw the line between different sales in the cultural area (6, 12 or 25 %, or tax-exempt).

Difficulties in assessing which tax rate to apply can also have troublesome financial consequences for business operators if they misinterpret the regulations. In such cases the business may face a retroactive liability to report to the Swedish Tax Agency the amounts corresponding to taxation at the correct rate, and may also be liable for any additional taxes due. In these cases it is obviously difficult for the business operator to turn to the original customer, long after the transaction has been completed, to request payment of a corresponding amount.

Differentiated VAT rates also lead to demarcation and application problems of a slightly different nature. These concern cases where goods and services are supplied together, often for a single payment. These situations are very common in practice. One example is when a visitor pays an entrance fee to an amusement park and the entrance ticket is also valid for a concert in the park. If different VAT rates are applicable, as in this case, problems of assessment and valuation arise that are not easy to deal with. Other examples are services supplied at hotel and health establishments (lodging 12 %, breakfast 25 %, some preventive health activities that are classified as sport for VAT purposes 6 %, health care, which is VAT-exempt, etc.), services associated with passenger transport (transport 6 %, cabin 12 %, restaurant service 25 %), and various goods that are supplied along with books and magazines (books and magazines 6 %, CDs 25 %, various gift items 25 %). Since the circumstances are never exactly the same from case to case, the issues are of a nature that prevents their ever being fully resolved by case-law. If there were no differentiated VAT rates or no VAT exemptions, this type of problem of application would not arise at all.

A number of proposals have been made for extending the VAT rate for culture to goods and services that are now taxed at 25 per cent. In these cases it has been claimed that on grounds of demarcation, fairness or competition there is reason to place these goods and services on the same footing as goods and services in the cultural area that are now taxed at 6 per cent. Goods and services that are more or less clearly linked to cultural life are currently taxed variously at 6, 12 or 25 per cent, or in some cases are VAT-exempt.

If any such extension of the low-VAT area is undertaken, this will automatically lead to a need to adjudicate new demarcation problems, at least for a transitional period. It is a moot question whether new provisions of this type will reduce demarcation and

other problems in the long term. There is a risk that they will have the opposite effect.

However, more extensive work than has been possible when producing this interim report is required to allow a detailed assessment of the feasibility of dealing with the new demarcation problems that would arise from an extension of the area in which a reduced tax rate applies. A more in-depth analysis of this kind may be warranted if, after receiving consultation comments on this interim report, the Inquiry works in its final report on the assumption that the way to achieve necessary simplification is not, as now advocated, to introduce a flat tax rate but instead to modify the present regulations.

Administrative costs and compliance costs

From the point of view of demarcation, as from the perspective of competition and fairness, it is obvious that a transition to a single flat rate of VAT is preferable. There are considerable simplification gains to be made from applying a single tax rate. The size of the sums to be gained from simplification can be estimated on the basis of the account of administrative costs to the authorities and compliance costs to companies.

It should be emphasised, above all, that simplification is significant for companies. Even if complicated tax regulations always entail increased costs for the authorities concerned, the consequences are considerably greater for the companies that have to apply the regulations. In view of the large number of companies that are liable for VAT, regulatory simplification has a significant impact. Another aspect is that companies that are currently actually allowed to apply a reduced rate of VAT may feel that the direct financial benefits of the reduced rate are greater than the difficulties caused by the differentiation as such. This is presumably also the reason why various industries would like to be allowed to begin to apply a reduced tax rate in their business.

In order to obtain an idea of the scale of the costs involved, the Inquiry has made a comparison with the costs that would arise if only one tax rate were used (retaining the present exemptions from taxation).

A switch to a flat rate of VAT would enable authorities and taxable persons to save costs. The sum arrived at by the Inquiry, with

the assistance of the head office of the Swedish Tax Agency and a survey at the Tax Agency in Växjö, indicates a cost to the authorities of around SEK 164 million per year. For taxable persons, compliance costs for VAT attributable to the need to apply more than one tax rate have been estimated to amount to approximately SEK 600-700 million per year.

Competition aspects

The point of the proposals that have been put forward in different connections that new sectors should be allowed to apply a reduced tax rate is not always to solve real demarcation problems. The intention is instead to increase the fairness of taxation, in the view of those making such proposals.

Differentiation of VAT rates and regulations granting exemptions from VAT affect the conditions for competition between different companies. VAT differentiation means that producers of different goods and services are treated differently. Production goes down in more highly taxed areas, while production in areas with lower taxes is affected positively. If there is a high degree of substitutability between goods and services with different tax rates, this situation can be described as a direct distortion of competition.

Clearly, the lower VAT rates have often come about so as to specially influence the consumption of certain goods and services, which in turn affects economic conditions for the companies that produce those particular goods or services. A reduced rate of VAT, which is a means of increasing consumer demand for a good or service, can be said to entail a form of subsidy for the business that produces the good or service.

European Community law contains certain requirements for equal treatment of similar or competing products. However, this obviously does not prevent the Member States from using differentiated VAT rates, it merely means there are certain restrictions in view of the risk of distorting competition. It is difficult to know exactly where to draw the line. While there is no reason to suppose that present Swedish differentiations are not permissible under Community law, this does not mean they are unproblematic from a competition point of view in economic and practical terms.

It is obvious that a value added tax differentiation aimed at favouring a certain type of consumption or production should

always be questioned from the standpoint of competition. It may seem surprising that such aspects have not been more influential when decisions have been taken on reduced VAT rates. The arguments for such changes have mainly focused on potential positive effects that it may be supposed will arise for the industry receiving the tax reduction. Little consideration has generally been given to the impact on other actors, which it must often be assumed will be of a negative nature.

Different VAT rates therefore affect conditions for competition. Criticisms concerning inequities often stem from a feeling among business operators who sell goods or services for which the lower VAT rates are not applicable that they are at a competitive disadvantage. They can also originate from a more general argument about fairness that is not related to a concrete competitive situation. Nonetheless, criticisms of the present system show that competition aspects should be taken seriously. The Inquiry also believes it is impossible in principle to design a system based on differentiated tax rates that everyone will consider fair.

Developments also show that any differentiation automatically leads to pressure for a further increase in the use of differentiated VAT rates.

Internationalisation

The Inquiry's terms of reference indicate that international competition issues are a factor that must be taken into account when determining a suitable structure for tax rates. The increasing internationalisation of trade in goods and services can affect not only what total levy of indirect taxes, such as value added tax, is appropriate and practicable. The tax rate structure chosen can also be more or less optimal from the point of view of internationalisation.

The Tax Base Inquiry (Swedish Government Official Reports 2002:47) gave as its opinion that the standard Swedish tax rate is high compared with the level applied in other EU countries and that the differences therefore have a one-sided effect to Sweden's disadvantage. The Tax Base Inquiry advocates a reorganisation of taxes so as to replace the present differentiated system with a lower general VAT rate.

The Value Added Tax Rate Inquiry notes that very little attention has been paid to internationalisation aspects when deter-

mining the present Swedish VAT rate structure. The standard tax rate of 25 per cent has been in existence for many years. Before the work of the Tax Base Inquiry, probably no very close thought was given to the question of how well judged the standard tax rate is from the point of view of internationalisation.

We have found that there are areas where a VAT rate of 25 per cent is problematic in view of internationalisation. This is true, for example, of trade by private persons across internal EU borders, primarily in capital goods (such as second-hand cars). With respect to trade in capital goods, the Inquiry learned from a visit to Copenhagen that such trade is extensive. There it mainly involves Danish nationals taking advantage of the lower tax rate in Germany for purchases of capital goods.

A problem that is potentially even more significant is the cross-border trade in various services. This includes Internet shopping, but also telecommunications and radio and television services. Community regulations on taxation of these services mean that if there is a substantial difference between the Swedish VAT level and the VAT level in other EU countries, Swedish companies could be driven out of business by the competition or, in the long run, forced to move their business abroad. On the other hand we have established that the areas in which Sweden currently applies the lower VAT rates are in the main not exposed to any decisive international competition. The Community regulations are designed so as in principle only to allow the use of reduced tax rates in cases where this cannot lead to competition problems for other countries in the internal market. The fact that other EU countries also have lower VAT rates on many of the goods and services on which we currently apply reduced tax rates will therefore broadly speaking not necessarily mean competition problems for Sweden if we introduce a single flat rate of value added tax.

The economy and differentiated value added tax

The Inquiry has estimated the different costs to the Swedish economy of different VAT rate structures. The costs have then been expressed as the loss of consumer utility that can be presumed to occur as a result of the tax being levied. The estimates are based on the assumption that in the long run and given perfect competition, a change in the VAT levied will be fully reflected in consumer

prices. Assuming that consumption does not give rise to external effects, the change in consumer utility can then be measured on the basis of the price elasticity of demand.

The connection between price sensitivity and, on the one hand, the level of the VAT rate and, on the other hand, consumer utility has sometimes been advanced as a reason for different VAT rate structures. The Inquiry concludes, however, that the potential impact of budget-neutral VAT changes on total consumption and consumer utility is limited and uncertain. This can therefore not be made the basis on which to build a new system of VAT rates. An analysis of consumer utility can, however, provide one among several valuable inputs when undertaking an overall assessment of the structure of VAT rates.

According to the Inquiry's estimates, a switch to a flat rate of VAT on the goods and services that are presently included in the VAT system would be weakly positive for total household consumer utility. This means that the new production structure that would result from such a change in the VAT rate structure would overall be at least as rational as the current structure of production.

The present differentiation of tax rates is the result of political considerations, often based on the desire to control consumption patterns or purchasing power by influencing relative prices. In recent years, value added tax has increasingly been used as a political policy lever of this type.

The Inquiry's review of value added tax as a policy lever shows that in many cases it is questionable how effective the reduced rate of VAT has been in terms of the intended effect on consumption patterns or purchasing power. There is therefore reason to investigate whether methods other than reduced VAT might be available if politicians want to move consumption, production or household purchasing power in a certain direction in the future. Value added tax could then be made a pure financing instrument.

A budget-neutral switch to a new VAT rate structure will not affect general government sector finances. This means that overall company and household finances will also be unaffected.

Budget neutrality in connection with a switch to a new VAT rate structure will not apply to every individual household. Since households consume different goods, those households that consume relatively large amounts of the goods on which the VAT rate is reduced will win relative to the households that consume rela-

tively large amounts of the goods on which the VAT rate is increased.

If a switch is made to a flat-rate value added tax, the VAT system will become somewhat less progressive. Households with lower economic standards² will pay more VAT while households with higher standards will pay less VAT, in relative terms. The change in economic standard associated with a switch to a flat VAT structure is limited and will amount to at most ± 0.5 per cent per year between different types of household.

The introduction of a VAT rate structure with a standard tax rate and only one reduced rate could have economic effects similar to those that would result from the introduction of a flat rate of VAT. These effects would, however, be less extensive and would depend on which goods and services were still taxable at the reduced rate.

Conclusions

The Inquiry's recommendation is that continued work towards the final report should focus on switching to a single flat tax rate. On a provisional estimate, this flat tax rate would be 21.7 per cent. The exact percentage rate depends partly on whether certain sales that now have zero VAT can be taxed at the flat rate. This applies in the pharmaceuticals sector in particular.³

The reasons on which we base our recommendation that a flat rate of value added tax should be chosen are essentially as follows.

The present differentiation of VAT into three different levels – 6, 12 and 25 per cent – causes demarcation problems. It is quite simply often unclear which tax rate is applicable. The analysis has shown that these demarcation problems can scarcely be remedied effectively by, for example, modifying the text of the law.

These demarcation problems become a direct cost for the authorities and business operators responsible for applying value added tax.

A system with the standard tax rate and just one reduced tax rate may work better than the current structure with its three different

² Economic standard is a concept that takes into account both household disposable income and the composition of households (number of adults and children).

³ The percentage rate 21.7 has been calculated excluding the effects of possible abolition of the zero tax rate. If this is also abolished, the level can be brought down slightly further than to 21.7 per cent.

tax rates, though this depends on which goods and services qualify for the reduced tax rate. In principle, however, the nature of the problems remains the same, no matter whether one or two reduced tax rates are to apply. A single flat rate of tax would completely eliminate these demarcation problems.

The existence of differentiated tax rates leads to concrete distortions of competition on a more or less serious scale. Demarcations can also result in certain actors considering that they are being treated unfairly, as their operations ought to be comparable, for one reason or another, to operations that are allowed to apply a reduced tax rate. It is difficult to draw the line between areas with different tax rates so as to prevent such inequities arising. It is therefore also difficult to design a system with differentiated VAT rates so as to ensure that the system can win general acceptance. As a result, a system with differentiated VAT rates tends to be unstable. The business operators who feel they are placed at a disadvantage by the advantageous tax rates granted to other operators press for broader reductions. This is presumably one of the factors behind developments so far. A flat rate, on the other hand, is easier to defend against different special interests. Consequently, a flat-rate VAT is also a more stable source of financing for public sector undertakings. This was one of the major reasons for the principle of a flat-rate value added tax that was advanced in the 1990/91 Swedish tax reform.

Differentiated value added taxes are used as a means to favour certain types of business or certain groups of consumers. However, any differentiation also has a reverse effect. The goods and services that do not share in the lower VAT rate must instead be taxed at a higher rate than would have been the case without differentiation. This is an aspect that is not commented on when differentiations are proposed. In addition, a subsidy in the form of VAT differentiation becomes a permanent arrangement. It is not continuously reviewed to see whether it is still necessary. In contrast, subsidies that are paid more directly, by means of a grant, are generally subject to continuous follow-up.

VAT differentiation enables the political system to control consumer prices so as to lead consumer demand in a certain direction. In itself, this possibility of using VAT as a policy lever in support of cultural policy, distribution policy or other objectives may be assumed to have some value. However, one essential question in this context is whether VAT is the most appropriate measure for

exercising this type of control. The effects of a subsidy in the form of reduced VAT can often be difficult to judge in advance and hard to follow up after implementation. A VAT reduction can have different effects in the short and long term, and these effects can vary depending on the price elasticity of goods or services and other factors.

A subsidy in the form of reduced VAT is often expensive from the point of view of government finances. This is evident in the present situation. The lowering of the tax rate just on food, which leads to a redistribution of purchasing power from households with higher incomes to households with lower incomes of less than SEK 1 billion per year, means that in 2005, VAT on goods taxed at the standard rate has to be raised by nearly SEK 18 billion. In order to finance a subsidy in the form of low VAT in some selected sectors, the VAT level in the many unsubsidised sectors has to be set at the present rate of 25 per cent, instead of the 21.7 per cent that would otherwise have been possible.

A flat rate of VAT will therefore allow a substantial reduction in the tax level that applies for most goods and services. This is significant from the point of view of internationalisation. Goods and services that are exposed to international competition are now usually taxed at 25 per cent, even though the EU average is about 19.6 per cent. Value added tax at a flat rate of 21.7 per cent is a step towards levelling such differences, which are or may become troublesome from the point of view of competition. Meanwhile, on our assessment, there are no substantial problems of international competition associated with removing the lower tax rates that Sweden has at present.

It can therefore be concluded that a flat value added tax will reduce both the risk of a future erosion of the tax base as a result of the broader reductions for reasons of fairness or other reasons that can otherwise be feared, and the risk of the tax base being undermined by foreign competition.

As regards the impact on the national economy of a switch from a differentiated to a flat tax rate, it has become apparent that the effects are limited. It can be assumed that there will be only a limited positive impact on the effectiveness of the economy, measured in consumer utility. The reorganisation may therefore be considered largely neutral on average as far as consumers are concerned.

Reorganising VAT to produce a flat tax rate does nonetheless have certain effects for redistribution, in that the outcome will on average be slightly worse for households with lower incomes than for households with high incomes. These effects are due mainly to a slight reduction in the progressiveness of the VAT levy as a result of VAT on food being raised to the new general level of 21.7 per cent. However, the distributional effects are not large, being mostly in the order of SEK 100 or less per month per household. These effects should therefore, in our opinion, not stand in the way of a simplification of the VAT system that is otherwise desirable. Naturally, the possibility can be considered of correcting these distributional effects by other measures outside the framework of the VAT system. For example, minor adjustments in the income tax regulations or measures taking the form of limited changes in transfers to certain households could be relevant options, perhaps combined with other alterations in such systems. If this is done, of course, it is important that the measures are carried out in a way that prevents any negative administrative effects arising. In its work so far, the Inquiry has not given any detailed thought to ways of designing any such compensatory measures. It may be appropriate to study the issue further if the aim is to correct for the effects mentioned above.

A switch to a flat-rate value added tax will naturally affect all taxable persons and all consumers to a greater or lesser degree. The simplifications of the tax system are to everyone's advantage. For most companies, the lower level of value added tax will also be an advantage in economic terms because of the resulting impact on prices and demand. Naturally, companies that now sell goods or services that qualify for reduced VAT may, on the other hand, experience negative economic effects in the form of lower demand. Nonetheless, overall a switch to a flat value added tax has such general advantages that the Inquiry considers this the right way to go. The Inquiry's recommendation to undertake such a simplification would also mean a return to the important principles that lay behind the 1990/91 Swedish tax reform, which was based on the ideas of simplicity and consistency.

Ordlista

Avdragsrätt	Rätten att dra av ingående moms på förvärv eller import för verksamhet som medför skattskyldighet.
Beskattningsunderlag	Den utgående mervärdesskatten beräknas på beskattningsunderlaget. Det utgör normalt ersättningen för den vara eller tjänst som säljs. Särskilda regler för vad som utgör beskattningsunderlag finns för uttag, överföring mellan EGländer och förvärvsbeskattning.
Destinationslandsprincipen	Enligt denna princip sker beskattning i köparens hemland. Ett annat namn är konsumtionslandsprincipen.
Dold moms	Mervärdesskatt som ingår i producentpriset på en sådan vara eller tjänst som är undantagen från skatteplikt, men där mervärdesskattebelagda varor och tjänster använts i produktionen och där producenten inte fått dra av den ingående skatten hänförlig till dessa. Se kumulativ effekt nedan.
EG	Med EG avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde. EG utgör en del av den samverkan som numera sker inom EU. De regler som finns på mervärdesskatteområdet är dock EG-regler.
Export	Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet.
Förvärvsbeskattning	Beskattningsteknik som medför att skattskyldigheten flyttas över till köparen. Används synonymt med omvänd skattskyldighet.
Gemensamma marknaden	Att skapa en gemensam marknad är ett av EG:s övergripande mål (artikel 2 EG-fördraget). Vad som är den gemensamma marknaden definieras dock inte uttryckligen i fördraget. Enligt (Drougge/Lysen) Introduktion till EU och EG-

	<p>rätten finns det inte heller någon allmänt accepterad definition. I ingressen till EG-fördraget talas om att ekonomiska och sociala framsteg skall säkras genom undanröjande av de "barriärer som delar Europa". De barriärer som åsyftas menar Drougge/Lysen i första hand torde vara sådana som hindrar gemenskapen från att fungera som en enda nationell marknad där bland annat fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital råder samt där gemensamma regler för att motverka snedvriden konkurrens har införts. Vidare brukar den gemensamma jordbruks- och transportpolitiken räknas dit.</p>
Gemenskapsinternt förvärv	<p>Med GIF avses sådant förvärv som vid handel av vara från annat EG-land föranleder beskattning hos förvärvaren.</p>
Grundskattesatsen	<p>Se normalskattesats.</p>
Import	<p>Att vara förs in till Sverige från ett land utanför EG.</p>
Ingående moms	<p>Sådan mervärdesskatt som en näringsidkare betalar vid inköp av varor och tjänster som används i verksamheten. Om näringsidkarens verksamhet består i att omsätta skattepliktiga varor och tjänster, har han normalt rätt att dra av den ingående momsen mot den utgående momsen.</p>
Inre marknaden	<p>Den inre marknaden definieras i artikel 14 i EG-fördraget som ett område utan inre gränser där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs. Enligt Drougge/Lysén torde detta vara ett smalare begrepp än den gemensamma marknaden och hänföra sig uteslutande till de uppräknade områdena.</p>
Konsumtionslandsprincipen	<p>Se destinationsprincipen.</p>
Kumulativ effekt	<p>Med kumulativ effekt menas i mervärdesskattesammanhang att en näringsidkare inte kan dra av den skatt som belastar hans inköp av varor och tjänster. Vid näringsidkarens vidareförsäljning, efter förädling, ingår skatten som en kostnadskomponent vid bestämmandet av priset. Detta medför att det pris näringsidkaren måste ta ut exklusive skatt blir högre och att även skattebeloppet därvid räknas på detta högre belopp. En</p>

	sådan kumulation kan uppkomma i flera förädlingsled.
Kvalificerat undantag	Även kallat 0-skattesats eller teknisk skattskyldighet. Säljaren tar inte ut någon moms (tar ut moms med 0 procent) vid försäljningen, men har ändå avdragsrätt för den ingående moms han betalat vid inköp.
Marginalbeskattningslag	Se vinstmarginalbeskattningslag.
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200).
Moms	Synonymt begrepp för mervärdesskatt enligt lagen (1994:200) om mervärdesskatt.
Normal-skattesats	Den skattesats för mervärdesskatten som tillämpas vid omsättningen av flertalet varor och tjänster, nämligen 25 %. Ibland används uttrycket standardskattesats för samma sak (motvarande det engelska uttrycket standard rate). Motsatsen till normalskattesatsen är reducerade skattesats, som för närvarande kan vara antingen 12 % eller 6 %.
Omsättning	Att vara överlåts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag
Omvänd skattskyldighet	En beskattningsteknik som innebär att skattskyldigheten flyttas över på köparen, som alltså i stället för säljaren skall redovisa mervärdesskatten till skattemyndigheten.
Reducerad skattesats	Se normalskattesats ovan.
Sjätte direktivet	Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatt. En konsoliderad svensk text finns i Skatteverkets Författningar om mervärdesskatt.
Skattebasen	Med skattebas menas det som kan beskattas med en viss skatt. Transaktioner som av någon anledning inte skall beskattas med moms ingår således inte i momsens skattebas
Standard-skattesats	Se normalskattesats ovan.
Tjänst	Allt som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet och som inte anses utgöra en vara.
Tredje land	Land som inte är EG-land, eller mer exakt område som inte tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.

Undantag från beskattning	Säljaren tar inte ut moms när han säljer en vara eller tillhandahåller en tjänst. En effekt av att någon utför undantagna transaktioner är att han inte har avdragsrätt för den ingående moms som belastar de inköp han gör.
Ursprungs-landsprincipen	Enligt denna princip skall beskattning ske i det land från vilket varan eller tjänsten levereras (tillhandahålls).
Utgående moms	Den mervärdesskatt som en näringsidkare skall redovisa på sin skattepliktiga omsättning. Utgående moms minskat med avdragsgill ingående moms är den nettobetaling som näringsidkaren skall göra till staten.
Vara	Med vara avses materiella ting (se vidare 1 kap. 6 § ML).
Vinstmarginalbeskattning	Beskattning sker enbart av marginalen. Utgående moms redovisas på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den moms som är hänförlig till marginalen. Återförsäljaren har vid redovisning enligt metoden ingen rätt till avdrag för ingående moms. Metoden tillämpas främst inom resebyråbranschen och vid försäljning av begagnade varor.
Yrkesmässig verksamhet	Enligt huvudregeln är en verksamhet yrkesmässig och den utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen.
Övergångsperioden	Enligt artikel 281 i sjätte direktivet skall de regler för handel mellan medlemsländerna som infördes 1 januari 1993 gälla under en övergångsperiod som skall ersättas av ett slutligt system grundat på ursprungslandsprincipen.

1 Inledning

1.1 Bakgrund till utredningen

Mervärdesskatten utgör en mycket stor inkomstkälla för staten. För 2003 har intäkterna prognostiserats till 234 miljarder kr, vilket motsvarar drygt 34 procent av statens skatteintäkter.¹ Genom den stora skattereform som genomfördes 1990–1991 kom mervärdesskattens roll som viktig inkomstkälla för staten att accentueras. En viktig del var att bredda basen för skatten så att den kom att omfatta kommersiell omsättning av i stort sett alla varor och tjänster. Den andra viktiga delen i reformen på momsområdet var att införa en enhetlig mervärdesskattesats, lika för alla skattepliktiga varor och tjänster. Mervärdesskattesatsen fastställdes till 25 procent. Denna normalskattesats för mervärdesskatten tillämpas alltså vid omsättningen av flertalet varor och tjänster.

Som en följd av skattereformen omformades mervärdesskatten till att bli ett mer effektivt instrument för att finansiera statlig verksamhet. Detta möjliggjorde angelägna åtgärder inom andra delar av skatteområdet. Men det fanns också andra skäl till den enhetliga och brett utformade mervärdesskatten. Reformen avsågs gynna samhällsekonomisk effektivitet genom att konkurrenssnedvridningar undanröjdes. Enhetligheten skulle avlägsna indirekta och dolda subventioner. En enhetlig mervärdesskatt förutsattes bli enkel att tillämpa både för myndigheterna och för de skattskyldiga. Lagstiftningen kom alltså att utformas efter principen att mervärdesskatten likformigt skulle träffa all konsumtion av varor och tjänster. Det bör dock nämnas att det även efter skattereformen kvarstod väsentliga områden, bl.a. kultur, där undantag från beskattning alltså skulle gälla. De varor och tjänster som beskattades, beskattades dock genomgående med samma skattesats.

¹ Regeringens vårproposition för år 2004, prop. 2003/04:100, tabell 5.9.

Mycket snart efter det att skattereformens principer genomförts inträffade emellertid en vändning. Den 1 januari 1992 infördes en lägre skattesats, 18 procent, för omsättning av livsmedel och vissa tjänster. Därefter har successivt nya områden för lägre mervärdesskatt införts. De skattesatser som tillämpas har varierat, liksom de skäl som åberopats för ändringarna. I några fall har låg skattesats införts när ett undantag från skatteplikt slopats. Det sammanlagda resultatet av åtgärderna är hittills, efter de senaste ändringarna den 1 januari 2002 då lägre mervärdesskatt infördes även för omsättning av böcker och tidskrifter m.m., att endast 76 procent av skattebasen beskattas med "normalskattesatsen" 25 procent. 18 procent av skattebasen beskattas med 12 procent, och 5 procent av skattebasen med 6 procent.² Enhetlighetstanken har alltså övergivits, och mervärdesskattens roll som effektiv inkomstkälla kan därigenom sägas ha försvagats.

Det är här på sin plats att kronologiskt förteckna de ändringar av mervärdesskattesatserna som skett efter skattereformen (förteckningen är inte fullständig, vissa av ändringarna har inkluderat mer än vad som här förtecknats):

- 1992-01-01 Livsmedel, servering, hotell och camping, persontransport, transport i skidliftar (25 % till 18 %)
- 1993-01-01 Livsmedel, servering, hotell och camping, persontransport, transport i skidliftar (18 % till 21 %)
- 1993-07-01 Hotell och camping, persontransport, transport i skidliftar (18 % till 12 %)
- 1994-03-01 Brevbefordran (25 % till 12 %)
- 1995-01-01 Serveringstjänster (21 % till 25 %)
- 1995-01-01 Brevbefordran (12 % till 25 %)
- 1995-11-01 Konstverk av upphovsman och import av konstverk, samlarföremål, antikviteter (undantag till 12 %)
- 1996-01-01 Livsmedel (21 % till 12 %)
- 1996-01-01 Dagstidningar (0 % till 6 %)
- 1996-07-01 Bio (undantag till 6 %)
- 1997-01-01 Konserter, opera, balett m.m. samt vissa upphovsrätter (undantag till 6 %)
- 1997-01-01 Viss idrott (undantag till 6 %)
- 1997-01-01 Vissa museum och bibliotek (undantag till 6 %)
- 1997-01-01 Viss arkivverksamhet (undantag till 25 %)
- 1997-01-01 Viss utbildning (undantag till 25 %)

² Finansdepartementet, Beräkningskonventioner för 2004.

- 2001-01-01 Personbefordran (12 % till 6 %)
- 2001-01-01 Djurparker (25 % till 6 %)
- 2002-01-01 Böcker och tidskrifter m.m. (25 % till 6 %)

Att det successivt införts nya områden för lägre mervärdesskattesats kan ofta förklaras med att rättviseskäl kunnat anföras för att en redan genomförd lägre moms sats också borde kunna tillämpas på närliggande områden. Införs lägre mervärdesskatt på en vara eller tjänst, kan detta upplevas som konkurrensnedvridande och/eller orättvist för verksamheter som bedrivs av andra näringsidkare. En naturlig utveckling kan då synas vara att utvidga tillämpningen av den lägre momsen även till dessa konkurrerande områden.

Det har också visat sig att det i tillämpningen uppkommit olika problem med att dra en tydlig gräns mellan de varor och tjänster som har lägre mervärdesskatt, och övriga varor och tjänster. Försök att bota sådana gränsdragningsproblem kan också vara ett incitament till att utvidga området för lägre moms ytterligare. Det finns därför uppenbart förutsättningar för att utvecklingen med ett successivt införande av regler om reducerad mervärdesskatt kan komma att fortsätta. I så fall kan detta ytterligare försvaga mervärdesskattens statsfinansiella betydelse, samtidigt som det finns en risk för att nya konkurrensnedvridningseffekter och samhälls-ekonomiska effektivitetsförluster kan komma att öka.

1.2 Riksdagen initierar utredningsarbete

Denna tillämpning av de lägre mervärdesskattesatserna på vissa varor och tjänster, och möjligheterna av att ytterligare utvidga tillämpningsområdet till andra varor och tjänster, har kontinuerligt diskuterats i riksdagen. Av skatteutskottets betänkande bet. 2001/2002:SkU18 framgår att det i flera motioner lämnats förslag om att en översyn av mervärdesskattesatserna bör göras. I ett stort antal motioner hade då även krävts att nya grupper av varor och tjänster skall beskattas med reducerad skattesats.

Skatteutskottet beskrev systemet som alltmer svåröverskådligt och krångligt. Gränsdragningen mellan vad som skall beskattas med reducerad skattesats respektive undantas från beskattning i en del fall framstod enligt utskottet som svårbegriplig och orättvis. Utskottet anförde att när ett närbesläktat och näraliggande område beskattas på en högre nivå ger gränsdragningarna ibland upphov till

känsliga och vidlyftiga rättvisediskussioner. Detta tvingar också skattemyndigheten till grannlaga avgöranden om huruvida varor och verksamheter skall hänföras till den ena eller den andra gruppen, och att näringsidkare ibland lägger ned avsevärda ansträngningar och betydande kostnader på att få till stånd en förmånligare mervärdesbeskattning av just de varor och tjänster som den näringsidkaren producerar.

Utskottet kom, mot bakgrund av detta, fram till följande ställningstagande:

Mot bakgrund härav finner utskottet att regeringen bör se över tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna. En kartläggning bör ske av avgränsningsproblemen inom de lågbeskattade områdena. Även avgränsningsproblemen mellan områdena för lågbeskattning och full beskattning samt mellan områdena för beskattning och icke beskattning bör analyseras. Översynen bör syfta till en begränsning av avgränsningsproblemen och även innefatta en analys av skattesatsernas struktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, fördelningspolitiska och statsfinansiella aspekter. Likaså bör mervärdesskattens påverkan på konkurrenssituationen mellan och inom olika branscher belysas. Översynen bör givetvis beakta vad som är tillåtet enligt gällande EG-regler på området, men inom ramen för dessa regler får översynen – om det bedöms som motiverat – lämna de förslag till förändringar som behövs. Översynen bör även beakta de förslag som i höst kommer att lämnas av Mervärdesskatteutredningen (dir. 1999:10) och Skattebasutredningen (dir. 2000:51).

Riksdagen biföll den 10 april 2002 skatteutskottets förslag (riksdagsskrivelse 2001/02:199).

Även efter detta ställningstagande från riksdagens sida har det förekommit yrkanden som rört tillämpningen av de lägre mervärdesskattesatserna, eller frågor till statsråd som rört området. Sedan mervärdesskattesatsutredningen tillsatts har sådana frågeställningar vanligen besvarats med hänvisning till det pågående utredningsarbetet. Vid den detaljerade genomgång av de olika områdena för lägre mervärdesskattesatser som återfinns i detta betänkande redovisas också de olika yrkanden m.m. som framställts i riksdagen.

1.3 Mervärdesskattesatsutredningens direktiv

I huvudsak som en följd av riksdagens initiativ beslutade regeringen den 28 november 2002 om kommittédirektiv för mervärdesskattesatsutredningen. Tilläggsdirektiv beslutades av regeringen den 11 november 2004. Direktiven finns återgivna som bilaga 1 till detta delbetänkande.

Sammanfattningsvis innefattas i uppdraget till utredningen att presentera följande:

- en redogörelse för nuvarande regler om reducerade skattesatser och undantag från beskattning i ML och i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, samt en kartläggning av de avgränsningsproblem och andra problem som har noterats vid tillämpningen av olika skattesatser och undantag från beskattning,
- en analys av skattesatsernas struktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, konkurrensmässiga, fördelningsmässiga och statsfinansiella aspekter. Analyserna skall omfatta nuvarande skattesatsstruktur och möjliga alternativ till denna. Det förutsätts att utredaren analyserar och redovisar effekterna av att tillämpa enbart en normalskattesats, att tillämpa en normalskattesats tillsammans med en reducerad skattesats eller som i dag tillämpa en normalskattesats tillsammans med två reducerade skattesatser,
- en utvärdering av de reducerade skattesatser som införts från och med år 1992, med en granskning av de motiv som anförts för reduktionerna och en bedömning av om dessa lett till de eftersträlvade målen, och, mer allmänt, om differentierade mervärdesskattesatser är ett effektivt medel att uppnå eftersträlvade mål.

När det gäller den lagstiftning om mervärdesskatt inom kulturområdet som infördes den 1 januari 1997 ingår det särskilt i uppdraget att redovisa de effekter som lagstiftningen fått i den praktiska tillämpningen, och föreslå de förändringar som kan anses påkallade.

1.4 Utredningsarbetet

Enligt direktiven skall utredningsarbetet drivas och redovisas i två etapper.

I den första etappen skall kartläggningen och analysen av nuvarande förhållanden presenteras. Vidare skall möjliga alternativ till skattesatsstrukturer och de allmänna effekterna av olika sådana strukturer beskrivas. För- och nackdelar med de olika alternativen skall belysas och en lämplighetsavvägning göras.

Utredningsarbetet under denna första etapp presenteras i föreliggande delbetänkande.

Enligt direktivet skall sedan arbetet drivas med sikte på att senast den 1 oktober 2006 kunna redovisa ett slutbetänkande. Slutbetänkandet skall innehålla utredningens förslag. Hur detta slutliga förslag från utredningen skall utformas kan, enligt direktivet, influeras av de synpunkter som framkommer under remissbehandlingen av detta delbetänkande.

Det utredningsarbete som presenteras i det nu föreliggande delbetänkandet har, i enlighet med direktivet, väsentligen inriktats på kartläggning och analys. Hur de nuvarande reducerade mervärdesskattesatserna fungerar i praktiken, och vilka gränsdragningssvårigheter som visat sig uppkomma vid tillämpningen, har kartlagts.

Bakgrundsfakta har samlats in på flera sätt. Fakta och synpunkter har kontinuerligt erhållits från de departement och myndigheter som är representerade i utredningen. Domstolspraxis och olika uttalanden till ledning för tillämpningen har beaktats. Till utredningen har också inkommit synpunkter på gränsdragningsfrågor från olika organisationer eller företrädare för enskilda företag. Sådana synpunkter har i vissa fall också framförts muntligen vid sammanträffanden med representanter för utredningen. I bilaga 9 lämnas en redovisning över mottagna besök och ärenden.

När det gäller gränsdragningsfrågor som rör tillämpningen av olika mervärdesskattesatser inom kulturområdet har ett omfattande material insamlats genom en särskild enkät till en rad myndigheter, organisationer och föreningar. inom detta område.

Denna kartläggning av gränsdragningsfrågorna har också kompletterats med en preliminär bedömning av möjligheterna av att, inom ramen för den befintliga skattesatsstrukturen med mer än en skattesats, komma tillrätta med befintliga gränsdragningsproblem. Inriktningen har här varit att för vart och ett av de konsumtionsområden där i dag lägre mervärdesskattesats tillämpas försöka

bedöma om en ändrad gränsdragning kan eliminera eller reducera tillämpningssvårigheterna. Något slutligt förslag till sådana eventuella ändringar av gränsdragningarna lägger utredningen dock inte fram nu. Detta blir en fråga som utredningen vid behov får återkomma till i slutbetänkandet. Avsikten med den analys som presenteras nu är emellertid att det skall bli möjligt att bedöma om justeringar av regelverket kan vara en framkomlig väg för att ta bort gränsdragningsproblemen. Den exakta utformningen av sådana justeringar behövs emellertid övervägas vidare. Därvid måste bl.a. EG-rätten analyseras i detalj.

Det är naturligtvis så att om, efter remissbehandling av delbetänkandet, inriktningen på utredningens arbete inför slutbetänkandet skall vara att arbeta mot ett mervärdesskattesystem med endast en skattesats, bortfaller frågan om justeringar av gränsdragningarna för tillämpning av olika skattesatser. Däremot kommer fortfarande vissa gränsdragningsfrågor som är kopplade till de olika undantagen från skatteplikt att behöva behandlas.

Det bör i detta sammanhang anmärkas att de gränsdragningsproblem gällande de reducerade momssatserna som noterats av riksdagen, och som ligger bakom uppdraget till utredningen, kan ha varierande karaktär. När lagstiftaren pekar ut en viss vara eller tjänst som skall särbehandlas genom en lägre momssats än den 25 procents nivå som normalt tillämpas, är det oundvikligt att olika gränsdragningsvårigheter uppkommer vid tillämpningen. När, exempelvis, den lägre mervärdesskatten 6 procent skall tillämpas för kommersiellt drivna museer, kan det ibland visa sig vara svårt att avgöra om ett visst företags anläggning har sådan karaktär att den ur momssynpunkt skall betraktas som ett museum. Detta kan då skapa osäkerhet för de skattskyldiga, och merarbete för Skatteverket och för domstolarna. Gränsdragningsvårigheter av detta slag kan bli större eller mindre, beroende på vilka varor eller tjänster som skall särbehandlas och också på hur lagstiftningen i detalj utformas. Denna form av gränsdragningsproblem har utredningen försökt kartlägga i detalj.

De avgränsningsproblem som åberopats av riksdagen har emellertid delvis också en annan karaktär. När, exempelvis, riksdagen beslutar om 6 procent moms på tillträde till djurparker, kan detta leda till vissa tillämpningsproblem om det inte alltid står exakt klart vad som avses med en djurpark. Men dessutom uppstår ett rättviseproblem på så sätt att närliggande och konkurrerande verksamheter, t.ex. parker som inte inriktats på att visa djur utan på att visa

blommor och andra växter, inte får del av samma fördel. Många av de gränsdragningsfrågor som påtalats till utredningen, och många av de förslag som t.ex. lagts fram i riksdagsmotioner under senare år, handlar om sådana orättvisor. Det är här alltså inte fråga om juridiskt/tekniska gränsdragningsproblem, utan närmast problem med att säkerställa att verksamheter behandlas på ett rättvist sätt. Ofta sammanfaller begreppet rättvist med kravet på att systemet skall vara konkurrensneutralt, dvs. att liknande eller konkurrerande verksamheter behandlas på ett konkurrensneutralt sätt. Ibland kan man dock inte jämställa rättvisa och konkurrensneutralitet. Rättvisa kan i vissa sammanhang åberopas mer generellt av branscher som uppfattar att deras verksamhet på något sätt liknar en verksamhet som omfattas av den reducerade skattesatsen utan att en reell konkurrenssituation föreligger.

Att göra dessa avvägningar är ofta mycket vanskligt. Rättviseproblemen visar på svårigheterna av att överhuvudtaget tillämpa differentierade skattesatser på ett sådant sätt att de kan få allmän acceptans.

Det är emellertid inte i första hand utredningens uppgift att ompröva de politiska prioriteringar som regering och riksdag gjort i fråga om vilka varor och tjänster som, till skillnad från flertalet andra varor och tjänster, lämpligen bör beskattas med en lägre skattesats. Det kan inte heller, bortsett från vad som kan föranledas av särskilda gränsdragningsproblem, anses ingå i utredningsarbetet att mer generellt överväga om en utvidgning av området för reducerade skattesatser till nya konsumtionsområden kan motiveras.

I utredningsuppdraget ingår att se över tillämpningsområdet för undantagen från beskattning. Dessa undantag är av vitt skilda slag. De är i flertalet fall sådana att de är obligatoriska enligt EG-rätten. Undantagen ger ofta upphov till gränsdragnings- och andra problem. Kopplingen till EG-rätten gör emellertid att dessa problem ofta inte kan elimineras enbart genom att ändra den svenska lagstiftningen. Utredningen kan enligt direktiven i så fall lämna synpunkter på behov av eventuella ändringar av EG-reglerna. Utredningen har under arbetet med att ta fram detta delbetänkande inte studerat avgränsningarna vad gäller undantagen på samma detaljerade sätt som när det gäller de reducerade skattesatserna. En översiktlig kartläggning har dock skett.

I kartläggningen har också ingått att bedöma de administrativa kostnaderna för hanteringen av skilda mervärdesskattesatser. En kartläggning som gjorts inom en av landets skatteregioner ligger till

grund för utredningens bedömningar här. Utredningen redovisar också tillgängliga bedömningar om hur företagens fullgörandekostnader kan antas bli påverkade av skattesatsstrukturen.

En viktig fråga för utredningen har varit att analysera de samhällsekonomiska effekterna av ett system med differentierade mervärdesskattesatser. Den nuvarande strukturen med tre olika mervärdesskattesatser har därvid jämförts med andra alternativ, i första hand ett alternativ med en enda enhetlig mervärdesskatt. En sådan analys har förutsatt en närmare bedömning av momsförändringars priseteffekter. För att därefter beräkna olika skattesatsers påverkan på konsumenternas beteende har det varit nödvändigt att beräkna priselasticiteten för aktuella varor och tjänster. Beräkningarna har också möjliggjort en analys av konsumenternas upplevda nytta av olika alternativ. De olika alternativen har även analyserats med avseende på fördelningseffekter och med avseende på effekter på sysselsättningen.

Utredningen har i enlighet med uppdraget också analyserat olika alternativa skattesatsstrukturers lämplighet med avseende på gränsdragningsproblem och administration, och vidare vilken betydelse internationaliseringsaspekterna kan ha. Med hänsyn till att mervärdesskatten är en skatt som är starkt beroende av hur det gemensamma regelverket inom EU fungerar, har utredningen närmare kartlagt den utveckling som skett inom EU, och försökt bedöma vilka krav detta kan komma att ställa på det svenska mervärdesskattesystemet framöver.

Utredningen har företagit studiebesök i Danmark och Slovakien, vilka båda är länder inom EU som för närvarande tillämpar ett mervärdesskattesystem med endast en mervärdesskattesats.

Utredningens uppdrag innefattar att särskilt analysera effekterna av de nya mervärdesskatteregler som infördes inom delar av kulturområdet 1997. Genom en bred förfrågan till berörda organisationer och aktörer har omfattande synpunkter inhämtats. Av svaren, och övrig information som utredningen redovisar, framgår att olika momssatser och bl.a. undantagen från skatteplikt inom kulturområdet föranleder omfattande tillämpningsproblem. Utredningen har också för den ekonomiska analysen gjort särskilda utredningsinsatser inom kulturområdet. Tillämpningsfrågorna som rör mervärdesskatten och kulturområdet redovisas i detta delbetänkande, men utredningens slutliga förslag kommer att tas fram först till slutbetänkandet.

I de tilläggsdirektiv som utredningen fick uttalade regeringen bland annat att vissa verksamheter som uppstår stöd måste utredas närmare. Utredningen gav Statskontoret i uppdrag att titta på effekterna på områden där betydande subventioner förekommer. Statskontorets rapport redovisas som bilaga 8.

Detta delbetänkande innehåller i enlighet med utredningsdirektiven bl.a. en kartläggning och analys av nuvarande förhållanden tillsammans med en analys av möjliga skattesatsstrukturer. En lämplighetsavvägning görs i kapitel 14 varvid utredningen förordar ett alternativ. Avsikten är att betänkandet skall remitteras. Ett förslag skall därefter utarbetas med utgångspunkt i den analys som gjorts i detta betänkande med beaktande av de synpunkter som förs fram av remissinstanserna. Enligt utredningens tilläggsdirektiv, dir 2004:154, skall ett slutbetänkande lämnas senast den 1 oktober 2006.

1.5 Begränsningar i utredningens arbete

Ett krav på alla alternativ till dagens mervärdesskattesatser är att statens mervärdesskatteintäkter sammantaget skall vara oförändrade. I direktiven sägs att sådana förslag till ändringar av mervärdesskattesystemet som ger kostnadskonsekvenser skall följas av förslag till finansiering inom mervärdesskattesystemet. Primärt innebär detta att de alternativ till olika skattesatsstrukturer som skall analyseras i detta betänkande måste vara utformade så att minskade mervärdesskatteinkomster avseende viss konsumtion helt uppvägs av ökade inkomster från annan konsumtion.

Varje förändring i skattesatsstruktur och mervärdesskattesatser får olika resultat för enskilda skattskyldiga och enskilda konsumenter. Detta gäller även om en ny skattesatsstruktur utformas så att resultatet blir statsfinansiellt neutralt i förhållande till dagsläget. De konsumentprisförändringar som följer av ändrade mervärdesskatte regler kan påverka olika hushålls ekonomi på ett olikformigt sätt. Prisförändringarna påverkar hushållens inköpsmönster, och därmed påverkas också producenterna av varor och tjänster.

Beroende på vilket alternativ som slutligen väljs kan det tänkas uppkomma effekter som gör att olika kompensatoriska åtgärder utanför mervärdesskattesystemet kan komma att aktualiseras. Som exempel kan nämnas de av Skattebasutredningen i betänkandet *Våra skatter?* (SOU 2002:47) antydda möjligheterna att av fördel-

ningspolitiska skäl göra justeringar i offentliga bidragssystem om en enhetlig mervärdesskatt införs. Det skulle naturligtvis också kunna vara tänkbart att vidta åtgärder inom andra delar av skattesystemet för att eventuellt korrigera effekter som möjligen inte anses önskvärda.

Utredningen har analyserat fördelningseffekterna av olika alternativ. Effekterna presenteras i betänkandet. De effekter som uppstår är förhållandevis begränsade. Utredningen har inte närmare övervägt förslag till eventuella kompensatoriska åtgärder utanför mervärdesskattesystemets ram. Om sådana åtgärder befins lämpliga, bör utformningen av, och finansieringen av, åtgärderna övervägas i särskild ordning. Detta är således frågor som kan behöva övervägas närmare, beroende på vilket alternativ till skattesatsstruktur som slutligen väljs.

Som angivits ovan innebär också en ändrad mervärdesskattestruktur att efterfrågan på olika varor och tjänster ändras. Konsumtionsmönstret ändras, och producenternas avsättning av deras produkter ändras. Detta analyseras närmare i betänkandet. I vissa fall kan det tänkas att det av olika skäl är önskvärt att motverka sådana effekter genom åtgärder utanför mervärdesskattesystemets ram, t.ex. i form av riktade bidrag. Sådana frågor diskuteras i olika sammanhang i betänkandet. Utredningen lägger emellertid inte fram sådana förslag, utan det är något som vid behov får övervägas i särskild ordning.

1.6 Andra utredningar m.m.

Enligt utredningens direktiv skall utredningen beakta de förslag och bedömningar som Mervärdesskatteutredningen och Skattebasutredningen lägger fram.

Skattebasutredningen lämnade sitt betänkande *Våra skatter?* (SOU 2002:47) i november 2002. och Mervärdesskatteutredningen lämnade sitt betänkande *Mervärdesskatten i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) i oktober 2002.

Även *Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel* (Ds 2002:51) har intresse för utredningen.

1.6.1 Skattebasutredningen

Skattebasutredningen anser att det finns goda skattemässiga förutsättningar att även i framtiden finansiera ett väl fungerande välfärdssamhälle på dagens ambitionsnivå. En förutsättning menade utredningen var att Sverige även framöver kunde vårda och utveckla skattesystemet minst lika bra som under de senaste decennierna. Utredningen lämnade inte några förslag på när olika åtgärder skulle genomföras men menade att de förändringar som av olika skäl var nödvändiga borde göras så snart som möjligt.

Det konstaterades att Sverige har tre dominerande skattebaser. Det är den produktion som sker inom Sveriges gränser, alla inkomster som tillfaller hushåll som är bosatta i Sverige samt allt som konsumeras inom Sveriges gränser. Man uppger att dagens svenska skattesystem i det stora hela har en rationell utformning sett från den ekonomiska tillväxtens utgångspunkter. Ju lägre och likformigare marginalbeskattning olika beslutsalternativ har, desto mindre är risken för snedvridning av produktions- och konsumtionsbeslut och därav välfärdsförluster. Lägsta möjliga marginalskatt kan uppnås genom att man tillämpar bredast möjliga baser och genom att man så långt som möjligt undviker nedsättningar och undantag från beskattningen. Man uppger vidare att en huvudtanke i utredningens överväganden varit att kritiskt ompröva olika existerande avvikelser från en likformig beskattning, s.k. skatteavvikelser.

Mervärdesskatt

Utredningen konstaterar att mervärdesskatteområdet, tillsammans med punktskatteområdet, är det område där EU har mest långtgående planer på samarbete. På lång sikt menar utredningen att det kan finnas risk för att det blir svårt för ett enskilt land inom EU att avvika avsevärt när det gäller momsskattesats. Detta gäller på grund av en ökad gräns- och Internethandel. Utredningen anser att det är särskilt svårt att avvika påtagligt om EU förverkligar sina strävanden att internt övergå till den s.k. ursprungslandsprincipen. En övergång till denna princip skulle innebära att vid export och import inom EU belastas varor och tjänster med produktionslandets momsskattesats, inte som nu med konsumtionslandets moms.

Utredningen menar att Sverige i längre perspektiv bör ha en beredskap att minska gapet mellan vår 25-procentnivå och EU:s miniminivå på 15 procent, under förutsättning att det utvecklas ett starkt konvergenstryck inom EU. En rimlig ambition anser man vore att komma ned till 20 procent. Enligt utredningens bedömning skulle en halvering av gapet komma att avsevärt mer än halvera de problem som följer med dagens nivå. För att komma ner till en lägre nivå menar man att ett relativt odramatiskt steg vore att rensa upp bland tillämpningen av reducerade skattesatser. Man menar att den särskilda matmomsen och vissa andra nedsättningar saknar tillräckligt starka skäl för att avvika från normalskattesatsen. Dessa åtgärder anser man skulle räcka för att sänka den generella nivån till 22 procent.

Eftersom momsbasen är en av de verkligt stabila skattebaserna bör förstahandsalternativet enligt utredningen vara att stanna vid 22 procent och först om det politiska trycket eller konkurrensstrycket blir för starkt bör Sverige gå vidare med en större sänkning av normalskattesatsen.

Utredningen pekar vidare på tjänstemomsen. Vid beskattningen av tjänster till konsument tas redan nu enligt huvudregeln ut där producenten har etablerat sin verksamhet, oavsett var kunden är bosatt. Detta gäller försäljning över Internet, webbtjänster, telefonitjänster, betal-TV program, datatjänster m.m. De länder som har låg mervärdesskattesats kan enligt utredningen dra fördel av detta, inte bara genom att de får skatteinkomster från andra länders konsumtion, utan också för att denna typ av produktion kommer att flytta dit. För Sverige kan det på sikt innebära allvarliga problem. Eftersom dessa tjänster beskattas med full moms måste Sverige och andra högskatteländer sänka sina normalskattesatser om de vill undvika denna typ av skattekonkurrens.

Utredningen anser att Sverige skall verka med kraft för att en specialskattenivå för e-handel och liknande tjänster tillåts inom EU, dock bör länderna inte tillåtas att sätta lägre nivå än 15 procent. Ett sådant krav menar man även bör gälla alla internationella konkurrensutsatta områden där EU väljer att tillämpa ursprungslandsprincipen. Utredningens ställningstagande grundas på att tillämpning av ursprungslandsprincipen i dessa fall innebär en allvarlig snedvridning av konkurrensen som skapar drivkrafter för företag att flytta till EU-länder med lägst moms.

1.6.2 Mervärdesskatteutredningen

Mervärdesskatteutredningen lämnar i sitt betänkande *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) förslag inom olika delar av mervärdesskattesystemet. Utredningen föreslår att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person förs in i ML. Eftersom begreppet är centralt i det sjätte mervärdesskatte-direktivet för det med sig omfattande ändringar i ML.

Utredningen föreslår att den särskilda regeln om undantag för omsättning av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund (4 kap. 8 § ML) tas bort. Effekten av förslagen är att föreningarna kan bli föremål för mervärdesskatt om inte något undantag från skatteplikt är tillämpligt. Utredningen föreslår vidare att en möjlighet införs att slippa mervärdesbeskattning för beskattningsbara personer vars årsomsättning inte uppgår till 90 000 kr. Denna regel är generell och skulle även gälla allmännyttiga ideella föreningar.

Utredningen föreslår vidare att nuvarande undantag från skatteplikt för periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt för program och kataloger slopas.

Slutligen lämnade utredningen förslag om tidpunkterna för skattskyldighetens inträde respektive redovisningen av utgående och ingående skatt skulle preciseras i enlighet med direktivets bestämmelser.

Mest intressant för denna utrednings vidkommande är frågan om slopandet av det generella undantaget från beskattning för allmännyttiga ideella föreningar. Om beskattning av dessa kommer att ske i större omfattning kommer även frågan om tillämplig skattesats få betydelse för dem. Betänkandet bereds inom Regeringskansliet.

1.6.3 Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel

Regeringen beslutade den 14 februari 2002 att det inom Finansdepartementet skulle tillsättas en arbetsgrupp med uppdrag att utreda möjligheten av och lämpligheten i att sänka mervärdesskatten på omsättning av miljömärkta livsmedel. Utredningen skulle enligt beslutet omfatta de rättsliga, administrativa och praktiska förutsättningarna för en sådan sänkning. I samband därmed skulle även en mer generell analys göras av lämpligheten av att använda mervärdesskatten som ett miljöpolitiskt styrmedel.

Arbetsgruppens arbete utmynnade i två huvudslutsatser. Den ena var att den s.k. likabehandlingsprincipen i EG-rätten innebär att Sverige inte kan införa olika mervärdesskattesatser för miljömärkta (ekologiska) livsmedel och andra livsmedel. Den andra huvudslutsatsen var att den ekonomiska analysen visat att mervärdesskatten inte var det mest lämpliga miljöpolitiska styrmedlet, bl.a. med hänsyn till dess trubbighet och osäkra kostnadseffektivitet, och till att en differentiering till förmån för ekologiska livsmedel kan sägas gå emot den allmänt accepterade principen om att förorenaren skall betala (Polluter Pay Principle).

1.7 Betänkandets disposition

I nästa kapitel, *kapitel 2*, redogörs för mervärdesskattens funktion och ekonomiska betydelse. I kapitlet redovisas vissa statistiska uppgifter om mervärdesskatten både nationellt och internationellt. Vidare förklaras hur mervärdesskatten fungerar såväl ur ett juridiskt som också ett ekonomiskt perspektiv.

I *kapitel 3* beskrivs historiken bakom införandet av mervärdesskatten i Sverige och utvecklingen därefter. Av särskild betydelse är den skattereform som genomfördes 1990-1991, och de principer för ett enhetligt mervärdesskattesystem som då formulerades.

I *kapitel 4* beskrivs EG:s gemensamma mervärdesskattesystem, med särskild inriktning på det som gäller mervärdesskattesatserna. Där finns också detaljerade uppgifter om mervärdesskattesatserna i andra EG-länder. Genom att utredningen gjort studiebesök i Danmark och Slovakien finns en särskild redovisning av förhållandena i dessa länder. Ytterligare material om EG-rätten redovisas i en bilaga (bilaga 3).

Den detaljerade beskrivningen av de nuvarande svenska reglerna om reducerade momssatser har delats upp i två delar. I *kapitel 5* går de olika områdena igenom vart och ett, med en kort beskrivning av vad reglerna innebär och hur de motiverats. Vidare görs en sammanfattning av vilka gränsdragningsproblem m.m. som uppstått. Slutligen görs en preliminär bedömning av vilka möjligheter som kan finnas att justera regelverket så att gränsdragningsproblem kan minska eller försvinna. I en bilaga 2 lämnas en mer detaljerad redogörelse för gränsdragningsproblemen inom de olika delområdena. Den läsare som önskar en utförlig beskrivning av förarbetsuttalanden, domstolspraxis, erfarenheter från skatteförvaltningen m.m.,

kan alltså hitta sådan information i bilagan. Bilagan är uppställd i samma ordning som den mer översiktliga redovisningen i kapitel 5.

I kapitel 6 redovisas s.k. kvalificerade undantag eller 0-skattesatser. Dessa bygger på Sveriges anslutningsfördrag till EU. Det viktigaste avser läkemedel som lämnas ut på recept.

I kapitel 7 redovisas översiktligt undantagen från skatteplikt och gränsdragningsfrågor med anknytning till dessa regler. I kapitel 8 behandlas erfarenheterna av mervärdesskatten inom kulturområdet, medan en sammanställning av de svar utredningen erhållit från olika organisationer m.m. inom kulturområdet på en utsänd enkät redovisas i bilaga 4.

I kapitel 9 redovisas administrativa aspekter på differentierad mervärdesskatt, samt bedömningar av företagens fullgörandekostnader. I kapitel 10 redogörs för utredningens bedömningar när det gäller internationaliseringens betydelse för val av skattesatsstruktur.

Utredningens redovisning och bedömning av de samhälls-ekonomiska effekterna till följd av olika momsuttag presenteras i kapitel 11-13. I kapitel 11 presenteras mervärdesskatten från ekonomiska utgångspunkter och dess roll som dels fiskalt instrument dels styrmedel för att påverka resursanvändning och köpkraft.

I kapitel 12 redovisas och kommenteras tänkbara långsiktiga effekter för konsumtionsmönster och samhällsekonomiska kostnader av budgetneutrala förändringar av momsuttaget, i första hand en övergång till en enhetlig skattesats. Analysen utgår från en långsiktig modell över konsumentnyttoförändringar som presenteras i kapitlet. En närmare redogörelse över bakomliggande metoder lämnas i bilagorna 5 och 6.

I bilagedelen finns också, i bilaga 7, en bedömning av priseffekter m.m. inom ekonomiska sektorer som är bidragsberoende, speciellt kultursektorn, och, i bilaga 8 en rapport av Statskontoret avseende mervärdesskatten i subventionerade sektorer.

I kapitel 13 diskuteras mervärdesskattens roll som styrmedel inom olika konsumtionsområden. Här redovisas och kommenteras också de motiv som legat bakom nuvarande reducerade mervärdesskattesatser inom de olika områdena.

Utredningens slutsatser redovisas i *kapitel 14*. Här redovisas en sammanfattande bedömning av de olika tänkbara skattesatsstrukturer som skall beaktas enligt direktivet, nämligen en enhetlig mervärdesskatt alternativt ett system med två eller tre skilda skattesatser. Kapitlet avslutas med utredningens rekommendation i fråga om val av struktur.

Delbetänkandet avslutas med *kapitel 15* som innehåller en redovisning av olika konsekvenser av en förändrad skattesatsstruktur.

2 Mervärdesskattens funktion och ekonomiska betydelse

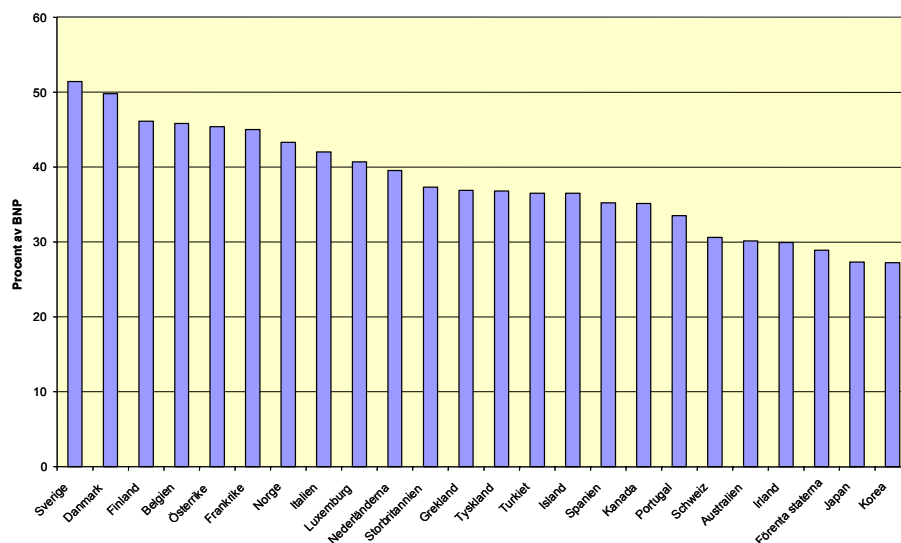
Kapitlet inleds med en kort introduktion om vilket skatteuttag Sverige har i jämförelse med andra länder (2.1). Därefter beskrivs vilken utbredning skatten har i världen (2.2) och vilken ekonomisk betydelse den har i jämförelse med andra skatter (2.3). I 2.4 redovisas hur stora belopp de nuvarande reduceringarna inom mervärdesskattesystemet uppgår till och vad de motsvarar om de i stället skulle ha utbetalats som stöd på budgetens utgiftssida. I avsnitt 2.5 förklaras hur mervärdesskatten i stora drag tekniskt fungerar. I 2.6 beskrivs slutligen mervärdesskatten mer detaljerat utifrån dess ekonomiska funktion.

2.1 Inledning

Skatteuttaget i Sverige hör till de högsta bland industriländerna. Räknat i relation till BNP (skattekvoten) uppgår skatteintäkterna till drygt 50 procent. Danmark har ungefär ett lika stort skatteuttag. De övriga västeuropeiska ländernas skatteuttag ligger på omkring 40 procent av BNP medan USA och Japan har en skattekvot på knappt 30 procent. Skillnaderna överskattas emellertid av olika faktorer, såsom att flera av de länder som har förhållandevis låg skattekvot har betydande strukturella underskott i de offentliga finanserna, och att det finns skillnader i behandlingen av transfereeringar.¹

¹ Hur skattemässiga transfereeringar behandlas kan ha betydelse för skattekvoten. Om man tillämpar skattereduktioner i stor omfattning resulterar det i en låg skattekvot. Om man betalar ut bidrag (från skatt som tagits in) blir skattekvoten högre.

Diagram 2.1: Skatten i procent av BNP i olika länder år 2001



Källa :Revenue Statistics 1965–2003, OECD 2004

I ett land som Sverige som har ett högt skatteuttag är det viktigt att skattesystemet utformas så att de samhällsekonomiska kostnaderna av skatteuttaget blir så låga som möjligt. En bärande tanke bakom 1990 års skattereform var att begränsa skatternas negativa samhällsekonomiska effekter genom att ta ut skatter med så låga skattesatser och på så breda skattebaser som möjligt. Skattereformen innebar också att en större del av skatteintäkterna togs in via konsumtionsskatter, framför allt genom ökade momsintäkter men också genom ett ökat skatteuttag på energiprodukter. En enhetlig momssats på 25 procent infördes samtidigt som mervärdesskattebasen vidgades. Detta höjde momsuttaget med i storleksordningen 2 procent av BNP. Sedan skattereformen har ett antal konsumtionsområden fått reducerad momssats. Detta har inneburit att momsuttaget sänkts med omkring 1 procent av BNP.

2.2 Mervärdesskattens utbredning

Frankrike var det första land som införde mervärdesskatten. Det skedde i samband med en stor skattereform åren 1954/55. Efter denna tidpunkt har skatten fått en explosionsartad utveckling. I

augusti 2000 tillämpades moms i någon form i 123 länder² och enligt uppgift från International Tax Dialogue är den siffran nu uppe i 136 länder³. Även om flera länder har tillämpat moms under en längre tid så har en snabb ökning skett under 1990-talet. Sett i det relativt korta tidsperspektiv mervärdesskatten funnits finns det knappast någon skatteform som fått ett sådant kraftigt och snabbt genomslag.

Tabell 2.1 Mervärdesskattens utbredning och utveckling

	Afrika söder om Sahara	Asien och Stilla-havs- området	EU15 plus Norge och Schweiz	Central- europa och f.d. Sovjet- unionen	Nord- afrika och Mellan- östern	Amerika	Mindre öar ⁴
Total ⁵	33 (43)	18 (24)	17 (17)	27 (28)	9 (21)	23 (26)	9 (27)
1996–	18	7	0	6	2	1	3
Nu							
1986–	13	9	5	21	5	6	6
1995							
1976–	1	2	0	0	2	6	0
1985							
1966–	0	0	11	0	0	10	0
1975							
Before 1965	1	0	1	0	0	0	0

Källa: International Tax Dialogue⁶

Det kan noteras att även om mervärdesskatt i praktiken började tillämpas för första gången i mitten av 1950-talet i Frankrike var tanken på ett mervärdesskattesystem inte ny. Redan 1919 hade Wilhelm von Siemens föreslagit en mervärdesskatt benämnd "Veredelte Umsatzsteuer". Även i USA diskuterades skatten och Thomas S Adams föreslog 1921 att en mervärdesskatt skulle ersätta bolagsskatten.

² Vats in Federal States: International Experience and Emerging Possibilities av Richard Bird och Pierre-Pascal Gendron (Georgia State University, International Studies Program Working Paper april 2001).

³ International Tax Dialogue (www.itdweb.org) The Value Added Tax Experiences and Issues (Background paper prepared for the International Tax Dialogue Conference on VAT Rome, March 15-16 2005).

⁴ Öar med en befolkning under 1 miljon invånare och San Marino.

⁵ Inom parentes anges antal länder i regionen.

⁶ International Tax Dialogue (www.itdweb.org) The Value Added Tax Experiences and Issues (Background paper prepared for the International Tax Dialogue Conference on VAT, Rome, March 15-16 2005).

2.3 Mervärdesskattens ekonomiska betydelse

För att få en uppfattning om mervärdesskattens storlek och betydelse både för det svenska skattesystemet och för OECD-länderna redovisas i det följande uppgifter som kan vara intressanta i sammanhanget.

Tabell 2.2 Skattestrukturen inom OECD-område, EU15 och Sverige i genomsnitt för 2002

	Andel i procent		
	OECD	EU15	Sverige
Inkomstskatt	26,0	23,7	30,4
Bolagsskatt	9,3	8,5	4,8
Socialförsäkringsavgifter m.m.	26,4	29,1	30,1
Moms	18,7	18,6	18,4
Punktskatter	11,3	9,9	7,3

Källa: Revenue Statistics 1965-2003, OECD 2004

I tabell 29 i Revenue Statistics anges att momsen utgör 18,7 procent av de totala skatteintäkterna inom OECD. Som en jämförelse är motsvarande siffra för Sverige 18,4 och för EU15 18,6.

Det totala skatteuttaget i den svenska ekonomin uppgår till 1235,2 miljarder kronor för år 2003 enligt uppgifter i regeringens ekonomiska vårproposition (se tabell 2.3). De största skatteuttagen sker på arbete med 65 procent. Momsintäkterna beräknas svara för 18 procent av skatteintäkterna. Brutto motsvarar det ett belopp om 229 miljarder kronor. Av dessa medel är dock 53 miljarder kronor ett momsuttag i den offentliga sektorn som återförs genom en särskild kompensationsordning (se avsnitt 2.5). Netto inbringar momsen således 176 miljarder kronor eller 15 procent av skatteintäkterna.

Tabell 2.4 Skattestrukturen i Sverige 2003

	Belopp i mdkr	I procent
Skatt på arbete	800,8	64,8
Skatt på kapital	107,6	8,7
Punktskatter	96,8	7,8
Mervärdesskatt	226,6	18,3
Övrigt	3,6	0
	1 235,2	

Källa: Regeringens ekonomiska vårproposition (prop. 2004/05:100) och egna beräkningar.

En annan typ av information som är viktig för att få en uppfattning om momsens inverkan på näringslivet och för myndigheter som hanterar dessa frågor är antalet näringsidkare i Sverige som berörs av mervärdesskatten. Ju fler som är skattskyldiga desto större effekt får självfallet olika typer av små eller stora förändringar i såväl förenklade som försvårande riktning.

Tabell 2.4 Antal skattskyldiga i Sverige

	Skattskyldiga juli 2004
Juridiska personer	342 091
Fysiska personer	530 933
Summa	873 024

Källa: Skatteverket Skatter i Sverige 2004

2.4 Till vilka belopp uppgår de reducerade skattesatserna

Huvudfrågan för denna utredning är de reducerade skattesatserna och även undantagen från beskattning. I det perspektivet är det angeläget att få en överblick över den ekonomiska storleken av de olika reduceringar som tillämpas inom mervärdesskatteområdet.

Generellt redovisas stöd till företag och hushåll i huvudsak på statsbudgetens utgiftssida. Det finns dock även stöd på budgetens inkomstsida. Dessa stöd kan karaktäriseras som skatteavvikelser. Med skatteavvikelse menas att skatteuttaget för en viss kategori/vara/tjänst skiljer sig från en angiven norm. Normen för mervärdesskatt anses vara att i princip all yrkesmässig omsättning

av varor och tjänster skall beskattas med normalskattesatsen, som för närvarande är 25 procent.

Skatteavvikelser redovisas i vårpropositionen för olika skatteslag.

Syftet för regeringen med att redovisa skatteavvikelser är i första hand att synliggöra det stöd som avvikelserna kan sägas innebära. Redovisningen avses kunna medge en jämförelse av de stöd som lämnas över statsbudgeten inom olika områden på såväl utgifts- som inkomstsidan. I likhet med om en utgift på statsbudgetens utgiftssida slopas medför ett stöd på inkomstsidan (t.ex. en reducerad mervärdesskattesats) en budgetförstärkning för offentlig sektor.⁷

I tabellen nedan redovisas de saldpåverkande skatteavvikelsena inom mervärdesskatten, både netto- och bruttoberäknade. En nettoberäknad skatteavvikelse visar storleken på den skattefria transferering som fullt ut kompenserar de skattskyldiga om skatteavvikelsen tas bort. Om man jämför med ett stöd på utgiftssidan motsvarar en nettoberäknad avvikelse ett stöd som ges utan att skatt tas ut vid mottagandet, t.ex. barnbidrag. Den siffra som visar den nettoberäknade avvikelserna är också den som ger svar på vad en reduktion motsvarar för statsfinansiella effekter. För utredningens vidkommande är det en viktig upplysning.

En bruttoberäknad skatteavvikelse visar storleken på motsvarande skattepliktiga transferering. Om motsvarande jämförelse görs med utgiftssidan är en bruttoberäknad avvikelse ett stöd som beskattas, t.ex. sjukpenning.

⁷ För vidare information om skatteavvikelsena hänvisas till vårpropositionen för 2004, prop. 2003/04:100 bilaga 2.

Tabell 2.5 Skatteavvikelser inom mervärdesskatten i miljarder kronor

	Brutto ⁸			Netto ⁹		
	2003	2004	2005	2003	2004	2005
Reducerade skattesatser						
Läkemedel 0 %	1,76	1,82	1,91	1,28	1,34	1,40
Internationell personbefordran						
0 %	0,86	0,87	0,90	0,63	0,64	0,66
Personbefordran 6 %	4,74	4,79	5,16	3,46	3,53	3,80
Allmän nyhetstidning 6 %	1,59	1,64	1,72	1,16	1,21	1,27
Böcker, tidskrifter, m.m. 6 %	2,49	2,58	2,71	1,82	1,91	1,99
Biografföreställningar 6 %	0,34	0,35	0,37	0,25	0,26	0,27
Opera, teatrar m.m. 6 %	1,66	1,71	1,81	1,21	1,26	1,33
Kommersiell idrott 6 %	2,40	2,71	2,92	1,75	2,00	2,15
Upphovsrätter 6 %	0,12	0,12	0,12	0,09	0,09	0,09
Djurparker 6 %	0,04	0,04	0,04	0,03	0,03	0,03
Livsmedel 12 %	23,28	23,64	24,45	16,99	17,44	17,98
Rumsuthyrning 12 %	1,21	1,24	1,31	0,88	0,91	0,96
Skidliftar 12 %	0,16	0,16	0,17	0,12	0,12	0,12

Källa: regeringens vårproposition för 2004, prop. 2003/04:100, bilaga 2.

2.5 Hur fungerar mervärdesskatten som skatteform

När mervärdesskatten kallas en indirekt skatt avser det att uttrycka att det är fråga om en skatt som förutsätts kunna övervältras framåt på konsumenten. Även om det är den näringsidkare som omsätter en vara eller en tjänst som är skyldig att betala in skatten till staten är avsikten att skatten skall vältras framåt på konsumenten som därigenom indirekt kommer att bära skatten. Övervältringen sker genom att näringsidkaren kompenserar sig för mervärdesskatten och för denna kostnad vidare till kunden genom motsvarande pris-höjning.¹⁰

Mervärdesskatten bygger på en teknik som innebär att skatten tas ut i varje led av produktions- och distributionskedjan tills dess en försäljning sker till en konsument. Skatt skall i princip alltid

⁸ För en förklaring till begreppet brutto se föregående stycke.

⁹ För en förklaring till begreppet netto se föregående stycke.

¹⁰ Ett annat skäl som har angetts för att skatten benämns som en indirekt skatt är att den till skillnad från den direkta skatten (inkomstskatten) inte medför att konsumentens inkomst reduceras, se The Jean Monnet Working Paper 13/01, Cecilia Hargitai, Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community, s. 11.

läggas på varans/tjänstens värde vid försäljning i yrkesmässig verksamhet. Det saknas således betydelse om förvärvaren är en näringsidkare eller privatperson.

I de fall kunden är en näringsidkare (skattskyldig) har denne normalt avdragsrätt för den moms som säljaren debiterar. Momsen blir därför inte någon kostnad i verksamheten. För säljaren benämns momsbeloppet utgående moms och hos köparen benämns samma belopp ingående moms. När momsens skall redovisas till Skatteverket är det skillnaden mellan utgående och ingående moms som skall betalas in (ibland kan den ingående momsens vara större vilket föranleder återbetalning).

Näringsidkaren som köpt en tjänst/vara lägger i sin tur moms på försäljningsvärdet av den produkt eller den tjänst han tillhandahåller. Eftersom varan/tjänsten normalt ges ett mervärde i varje led (i varje försäljningsled ökar varan/tjänsten i värde eftersom den tillförs material och arbetsinsats) höjs det underlag mervärdesskatten beräknas på successivt (se exempel i tabell nedan). När varan/tjänsten slutligen säljs till en slutkonsument kommer momsens i sin helhet att utgöra en kostnad för denne. Med slutkonsument förstås i detta sammanhang någon som inte har avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående moms, t.ex. privatpersoner och aktörer som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. Den verkliga skattebördan skjuts framåt tills den träffar den slutlige konsumenten.

Eftersom en förståelse av skattens funktion är viktig för att kunna bedöma i vad mån den har avsedd effekt inom olika områden, skall den beskrivna flerledsprincipen i mervärdesbeskattningen illustreras med ett exempel. Grunden till exemplet är hämtat från Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (sid. 54).

Tabell 2.6 Ett praktiskt exempel på mervärdesskattens funktion

Produk- tionsled	Vara	Försäljnings- pris exkl. moms	Försäljnings- pris inkl. moms	Ut- gående moms 25 %	Ingående moms 25 %	Deklaration
Trävaru fabriken	Trävaror	500 kr	625 kr	125 kr	0 kr	125 kr (125-0)
Möbel fabriken	Bokhyllan	1400 kr	1750 kr	350 kr	125 kr	225 kr (350-125)
Möbel- varuhuset	Bokhyllan	2000 kr	2500 kr	500 kr	350 kr	150 kr (500-350)
Summor				975 kr	475 kr	500 kr

Det pris som konsumenten slutligen betalar för varan inkluderar den sammanlagda mervärdesskatt som uppkommit hos alla de näringsidkare som medverkat i produktionen. Skatten har dock betalats in stegvis av de näringsidkare som gett produkten ett mervärde. Genom att varje led i kedjan har avdragsrätt för den mervärdesskatt som betalats vid inköp för verksamheten motsvarar den totala skattebelastningen (125 kr + 225 kr + 150 kr) den mervärdesskatt som detaljisten tar ut av konsumenten (500 kr).

Några ytterligare förutsättningar för att mervärdesskatt skall tas ut

För att moms överhuvudtaget skall tas ut krävs att vissa förutsättningar är uppfyllda. Omsättningen av varan eller tjänsten skall göras i en yrkesmässig verksamhet (4 kap. ML). Om en transaktion utförs i yrkesmässig verksamhet är huvudregeln att den skall beskattas. Huvudregeln gäller för såväl omsättning inom landet som för import och s.k. gemenskapsinterna förvärv (dvs. förvärv av en vara från ett annat EG-land och som beskattas hos förvärvaren). För att inte huvudregeln om beskattning skall gälla måste transaktionen (omsättningen av tjänsten/varan) enligt någon uttrycklig regel i ML undantas från beskattning. Regler om undantag från skatteplikt finns företrädesvis i kapitel 3 i ML. Exempel på en tjänst som är undantagen från beskattning utgör sjukvård.

Om en omsättning inte är undantagen från beskattning skall den enligt huvudregeln beskattas med skattesatsen 25 procent. För-

utom denna skattesats tillämpas även i ett antal särskilt uppräknade fall reducerad skattesats (6 eller 12 %). Det gäller bland annat för personbefordran, viss kultur och rumsuthyrning.

Avdragsrätt

Den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående moms på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Om ett företag enbart utför skattepliktiga transaktioner, oberoende av om normalskattesatsen eller någon reducerad skattesats tillämpas, har företaget enligt huvudregeln avdragsrätt för all ingående moms. Om ett företag å andra sidan enbart omsätter varor eller tjänster som är undantagna från beskattning har företaget inte någon avdragsrätt för ingående moms.

Om verksamheten både innefattar skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från beskattningen föreligger s.k. blandad verksamhet. Företaget skall endast redovisa utgående moms på den del av verksamheten som omfattas av skatteplikt. Avdragsrätten för ingående moms är då begränsad till mervärdesskatt som avser varor eller tjänster som förbrukats i den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

De verksamheter som är undantagna från beskattning (t.ex. stora delar av bank- och försäkringsbranschen) behöver således inte ta ut mervärdesskatt på de tjänster de omsätter men har å andra sidan ingen avdragsrätt för ingående moms. Effekten för dessa företag blir således att momsen utgör en kostnad i verksamheten. Denna kostnad brukar betecknas som dold moms. När banken i sin tur omsätter sina tjänster ingår momsen som en kostnadskomponent i det pris som tas ut av kunden, trots att moms inte redovisas öppet på kundens faktura.

Om bankens kund i denna situation bedriver skattepliktig verksamhet kommer en s.k. kumulativ effekt att uppstå. När kunden i sin tur omsätter en skattepliktig vara eller tjänst läggs mervärdesskatten på hela försäljningssumman som inkluderar alla kostnader i verksamheten, även den dolda momsen från tidigare omsättningsled. Priset exkl. moms blir därigenom högre än om avdragsrätt funnits i alla led.

I ML finns det några fall som inte följer regeln om att undantag från mervärdesskatt inte berättigar till avdragsrätt. Det gäller de så

kallade kvalificerade undantagen, även benämnda 0-skattesats eller teknisk skattskyldighet. Effekten av att en transaktion är kvalificerat undantagen är att näringsidkaren inte tar ut någon mervärdesskatt men ändå har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Exempel på detta utgör viss omsättning av läkemedel.

Återbetalningsrätt

Förutom den återbetalningsrätt som följer av att en transaktion är kvalificerat undantagen enligt ovan finns det återbetalningsrätt i andra fall, såsom t.ex. för utländska företagare, hjälporganisationer, företag i uppbyggnadsskede och vid export. Dessa fall regleras i 10 kap. ML. Generellt gäller dessutom att ett skattskyldigt företag, som för en viss redovisningsperiod har större ingående än utgående moms, automatiskt erhåller återbetalning av det överstigande beloppet.

En särskild form av återbetalningsrätt som är viktig att hålla i minnet för att förstå mervärdesskattesystemet generellt är de särskilda regler för ingående mervärdesskatt som tillämpas för stat och kommun.

Statliga myndigheter saknar avdragsrätt för ingående moms och har inte heller rätt till återbetalning av moms enligt ML. I stället har dessa myndigheter rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt i enlighet med förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Den mervärdesskatt (med vissa inskränkningar) som en myndighet har betalat under en månad kan rekvireras från Skatteverket i särskild ordning, dvs. inte genom det vanliga momssystemet.

Kommuner har till skillnad från statliga myndigheter rätt till avdrag för ingående moms i enlighet med ML beträffande sådan verksamhet som enligt allmänna regler medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. För sådan mervärdesskatt som inte kan dras av enligt ML finns ett särskilt system som medger återbetalning i särskild ordning. Återbetalning sker enligt lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.

Den återbetalningsrätt som stat och kommun har i dessa fall har motiverats med att återbetalningsrätten medför att myndigheterna

inte skall tjäna på att anlita egen anställd personal jämfört med att lägga ut arbetet på privata företag (som debiterar moms).¹¹

2.6 Mervärdesskattens funktion och struktur ur ett ekonomiskt perspektiv

2.6.1 Slutligt momsuttag

Mervärdesskatt tas för närvarande ut med skattesatserna 25, 12 eller 6 procent. Moms tas ut i varje led i produktionskedjan, men dess konstruktion med avdragsgill ingående moms medför att det, ur ett ekonomiskt perspektiv, kan sägas att det egentliga momsuttaget (slutliga momsuttaget) i regel sker först i sista ledet, dvs. när varan säljs till konsumenten (jämför tabell 2.6). När en vara är undantagen från momsbeskattning sker i stället ett slutligt momsuttag på de insats- och investeringsvaror som använts i produktionen av den momsundantagna varan. Detta sker genom att den ingående momsen i dessa fall inte är avdragsgill.

Definition av begrepp

Med *slutligt momsuttag* menas den momsbetalning som inte är avdragsgill. Slutligt momsuttag sker i konsumentledet samt i det produktionsled som producerar en momsundantagen vara. När slutlig moms tas ut i konsumentledet kallas detta för ett *öppet momsuttag på konsumtion*.

I produktionen av varor som är undantagna från moms sker ett *slutligt momsuttag* på skattepliktiga insatsvaror som används i produktionen. Dessa momskostnader övervältras sedan på varans pris och blir ett *dolt momsuttag på konsumtion*. Det öppna och dolda momsuttaget utgör det *totala momsuttaget på konsumtion*.

En momsundantagen vara kan användas som insatsvara i annan produktion och det dolda momsuttaget sprids ut över ett flertal konsumtionsvaror. I detta sammanhang behandlas det i stället som ett *momsuttag på produktion*.

¹¹ Kompensationsrätten för stat och kommun gäller inte för vissa omsättningar, framför allt avseende bostäder och personbilar.

I momsundantagen produktion utgår *slutlig moms* även på investeringsvaror. Dessa kostnader hamnar också som ett dolt momsuttag i konsumentledet. Priseffekten från en momssatsförändring sprids ut över en lång tidsperiod och över ett flertal konsumtionsvaror och behandlas därför också som ett *momsuttag på produktion*. Undantag är slutligt momsuttag på bostadsinvesteringar och investeringar i finansiella sektorn som behandlas separat.

Skatteunderlaget för alla slag av slutligt momsuttag kallas här för *momsbas*.

Slutlig moms utgår på en del av offentliga sektorns utgifter, som sektorn får tillbaka genom en särskild ordning¹². I statens *momsintäkter brutto* ingår momsintäkterna från offentliga sektorn. När dessa återförts till offentliga sektorn erhålles *totala momsintäkter (netto)*.

Med *konsumtion* menas, om inget annat sägs, privata konsumtionsutgifter.

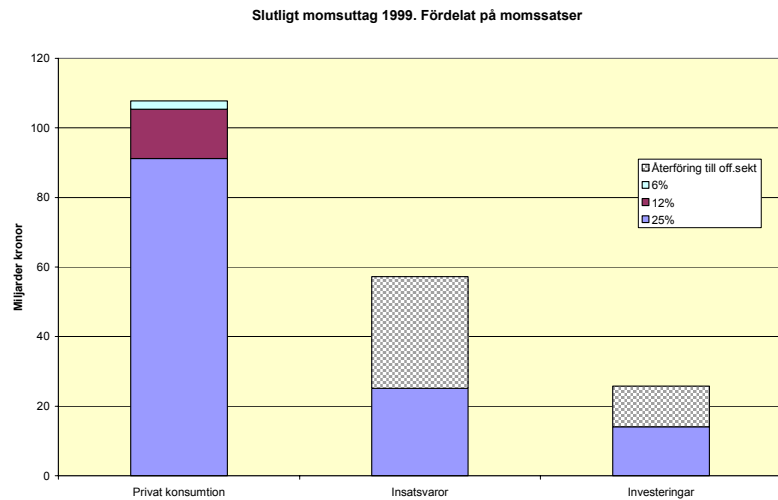
De totala momsintäkterna kan för år 1999 beräknas till 147 miljarder kronor¹³. Av dessa kommer 108 miljarder kronor från öppet momsuttag i konsumentledet. På de tjänster som är undantagna från moms sker, som redan nämnts, ett visst slutligt momsuttag i produktionsledet genom att den ingående momsen på insats- och investeringsvaror inte är avdragsgill.

Slutlig moms på insatsvaror gav momsintäkter på 56 miljarder kronor brutto medan slutlig moms på investeringsvaror gav momsintäkter på 26 miljarder kronor brutto (momsuttaget beskrivs även i bilaga 5 avsnitt 3). Den offentliga sektorn får genom de särskilda kompensationsordningarna för moms inom staten och den kommunala sektorn (se avsnitt 2.5 under rubriken återbetalning) tillbaka det slutliga momsuttaget på insats- och investeringsvaror. Det betyder att det slutliga momsuttaget på insats- och investeringsvaror reduceras till 26 respektive 14 miljarder kronor netto.

¹² Lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting och förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

¹³ I de beräkningar av samhällsekonomiska effekter som redovisas i kapitel 12 har använts SCB:s input-outputstatistik från 1999, som beskriver de ekonomiska flödena mellan olika delar i ekonomin. För att få överensstämmelse med denna har därför konsumtionsstatistik använts för år 1999 (de totala momsintäkterna uppgick år 2003 till 176 miljarder kronor).

Diagram 2.2: Slutligt momsuttag på olika momsbaser år 1999.



Källa: SCB samt egna beräkningar

Av diagram 2.2 framgår momsuttagets fördelning på de tre momssatserna 25, 12 och 6 procent. Huvuddelen av momsintäkterna kommer från ett slutligt uttag med skattesatsen 25 procent. Detta uttag sker både i privat konsumtion och på insats- och investeringsvaror i produktion av undantagna varor. En mindre del (14 miljarder kronor) kommer från 12 procents beskattning av privat konsumtion. De baser som beskattas med 6 procent ger endast momsintäkter på 2 miljarder kronor.¹⁴

Momsuttaget på ekonomins efterfrågesida kan även uttryckas som ett motsvarande uttag på ekonomins utbudssida. Detta beror på att momsen är ett påslag på produktionsresultatets värde (som mäts till producentpris). När konsumenten köper en konsumtionsvara betalar hon således varans producentpris plus moms.

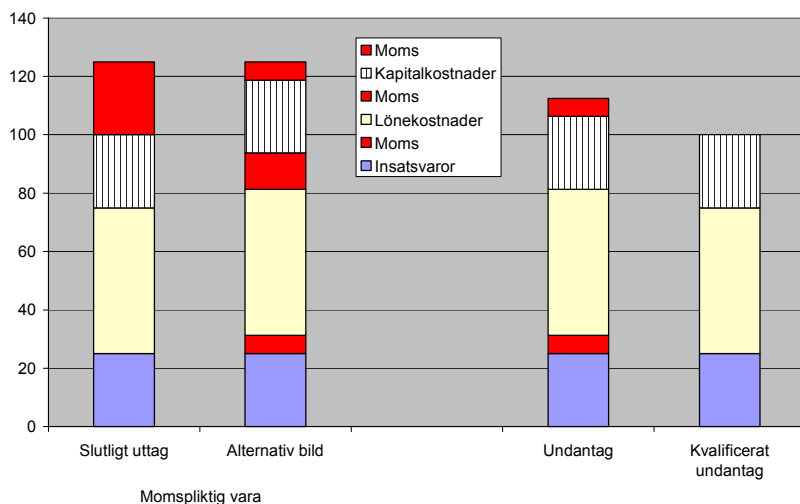
När konsumenten betalar varans producentpris, utgör det ersättning till företagen för tre¹⁵ kostnadsposter i produktionen, nämligen utgifter för insatsvaror, lönekostnader och kapital-

¹⁴ Det bör dock noteras att dessa siffror härrör från tiden före det att momsen på böcker sänktes från 25 till 6 procent och momsen på personbefordran sänktes från 12 till 6 procent.

¹⁵ Handelsmarginaler, produktionskatter och subventioner ingår också men bortses ifrån.

kostnader. Ett slutligt momsuttag på varans värde är därför detsamma som ett slutligt momsuttag på var och en av dessa tre kostnadsposter i produktionen. En 25-procentig moms på helheten kan betraktas som 25 procents moms på var och en av de tre delarna. Med utgångspunkt från hur momsuttaget kan tänkas ske på dessa tre delar kan hela momssystemet definieras (se diagram 2.3).

Diagram 2.3: Momsuttag på produktionsvärdets tre delar – en principskiss.



Den första stapeln visar situationen för en *momspliktig vara*. Slutlig moms tas ut i konsumentledet på hela produktionsvärdet. Detta kan liknas vid att slutlig moms utgår på alla de tre delarna (insatsvaror, lönekostnader och kapitalkostnader¹⁶) i produktionsledet. Den andra stapeln "Alternativ bild" visar samma förhållande med den skillnaden att momsens uppdelats på de olika kostnadskomponenterna.

Den tredje stapeln visar momsuttaget då en vara är *undantagen från moms*. Slutlig moms tas då ut på både insatsvaror och investeringar. Slutlig moms på investeringar innebär ett dolt moms-

¹⁶ Kapitalkostnader utgör ersättning för investeringar och kapitalförslitning. Normala vinster i företaget kan betraktas som en del av ersättningen för investeringar.

uttag på kapitalkostnaderna. När en vara är undantagen från moms är det således endast den del av hushållens konsumtionsutgifter som motsvaras av ersättning för lönekostnader i det sista produktionsledet som egentligen är helt undantagen från beskattning.¹⁷ Undantag från moms kan därför liknas vid att endast två delar beskattas, nämligen insatsvaror och kapitalkostnader.

Den fjärde stapeln visar en vara som är *kvalificerat undantagen från moms*. Vid kvalificerat undantag (0-moms) finns rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt trots att någon moms inte behöver tas ut vid omsättningen av varan (se avsnitt 2.5, avdragsrätt). Ingen av kostnadskomponenterna beläggs således med mervärdesskatt.

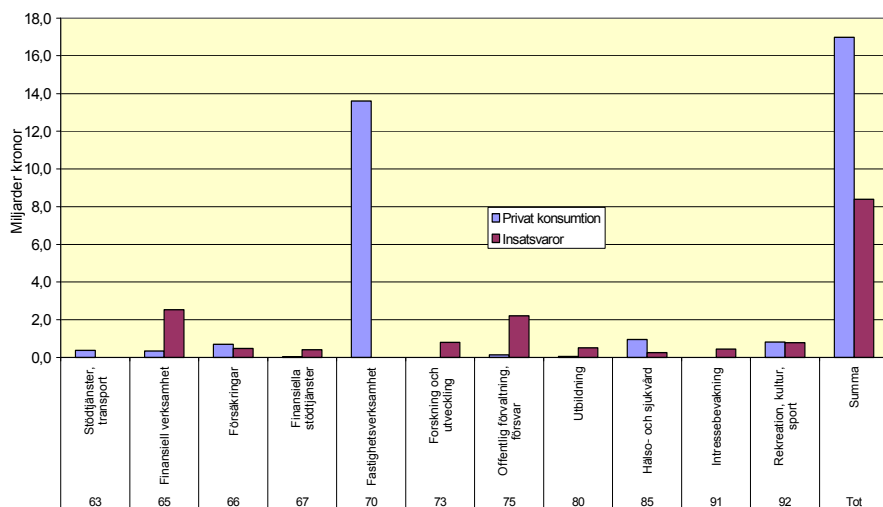
2.6.2 Dolt momsuttag 1: Slutligt momsuttag på insatsvaror

Det slutliga momsuttaget på insatsvaror övervältras till stor del på konsumentpriset och utgör därför ett dolt momsuttag på konsumtion. År 1999 uppgick det slutliga momsuttaget på insatsvaror i den privata sektorn till 26 miljarder kronor. I den offentliga sektorn gjordes också ett slutligt momsuttag på insatsvaror som uppgick till 28 miljarder kronor. Offentliga sektorn kompenseras dock i huvudsak för denna kostnad genom de särskilda systemen för stat och kommun om kompensation för kostnader för ingående mervärdesskatt.

I SCB:s input-outputstatistik kan man se i vilka branscher slutlig moms tas ut på insatsvaror. Diagram 2.4 visar i vilka branscher detta förekommer i någon nämnvärd omfattning. Produktionsresultatet i dessa branscher utgörs dels av konsumtionsvaror, dels av insatsvaror för användning i andra branscher. Det slutliga momsuttaget har i diagrammet övervältrats på konsumtionsvaror respektive insatsvaror. Den del av momsen som övervältras på insatsvarupriserna kommer att ingå som en dold moms i priserna på de varor som produceras med hjälp av dessa insatsvaror. Även om denna del av momsuttaget slutligen hamnar i konsumentpriserna, betraktas det som ett momsuttag på produktion.

¹⁷ I de fall då en del av konsumtionsutgifterna går till s.k. övervinster i en bransch, är även dessa helt undantagna från momsbeskattning.

Diagram 2.4: Slutligt momsuttag på insatsvaror i branscher (SNI-kod anges) uppdelat på vad som beräknas bli en direkt kostnads-effekt på konsumtionsvaror respektive andra insatsvaror. År 1999.



Källa: SCB samt egna beräkningar

Totalt 17 miljarder kronor kan betraktas som ett dolt momsuttag på konsumtion. Av denna summa beräknas 13,6 miljarder kronor utgöra ett dolt momsuttag på hushållens utgifter för boende och resten ett dolt momsuttag i ungefär lika delar på hushållens utgifter för finansiella tjänster, privat vård samt kultur- och sportevenemang.

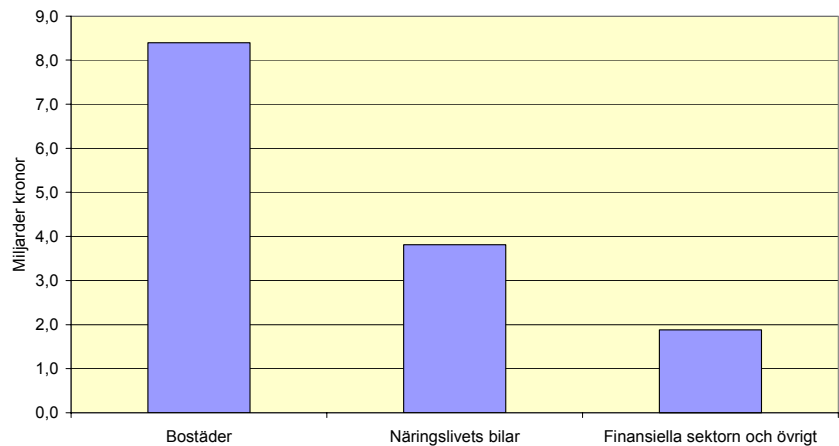
8,5 miljarder kronor beräknas vara ett dolt momsuttag på andra insatsvaror. Av dessa beräknas 2 miljarder kronor schablonmässigt utgöra ett dolt momsuttag i offentlig sektor, vilket blir återbetalat. Det återstår ca 7 miljarder kronor som betraktas som ett momsuttag på produktionen. Hälften är dolt moms på olika finansiella tjänster som säljs till andra företag.

2.6.3 Dolt momsuttag 2: Slutligt momsuttag på investeringsvaror

Företag som producerar en vara som är undantagen från moms får inte heller dra av den ingående momsen på de investeringsvaror som använts i produktionen. Dessa momskostnader kommer därför att ingå i kapitalkostnaderna och övervältras slutligen på konsumentpriset.

Det slutliga momsuttaget på investeringar uppgick år 1999 till 14 miljarder kronor. Dessutom gjordes momsuttag på offentliga investeringar som uppgick till 12 miljarder kronor (som sedan återfördes till den offentliga sektorn). Slutlig moms tas främst ut på bostadsinvesteringar, investeringar i finansiella sektorn samt företagens bilinvesteringar. Moms på bostadsinvesteringar ger högst intäkter och uppgick till 8 miljarder kronor (se diagram 2.5).

Diagram 2.5: Slutligt momsuttag på investeringar i bostäder och företagsbilar samt på investeringar i finansiella sektorn och övrigt. År 1999.



Källa: SCB samt egna beräkningar

Hela momsuttaget på bostadsinvesteringar samt $\frac{1}{4}$ av momsuttaget på finansiella tjänster (totalt 9 miljarder kronor) övervältras slutligen på respektive konsumtionsvaror. Slutligt momsuttag på övriga investeringar (5 miljarder kronor) betraktas i detta sammanhang

som ett momsuttag på produktionen, men övervältras också slutligen på konsumentpriserna.

2.6.4 Sammanställning av slutligt momsuttag

Tabell 2.7 Sammanställning av momsuttag.

Momsredovisning år	Slutlig	Övervältring	Återföring till	Totalt
1999 miljarder kronor	bruttomoms	dold moms	offentlig sektor	momsuttag
Icke avdragsgill ing. moms på insatsvaror	56	-47	-2	7
Moms belastar privat konsumtion	108	17	0	124
Moms belastar hushållens ideella org.	0	2	0	2
Moms belastar offentlig konsumtion	1	29	-30	0
Icke avdragsgill moms på investeringar	26	0	-12	14
Summa	191	0	-44	14

Anm. Avrundningar kan medföra att redovisad summa skiljer sig från summering av delarna.

Källa: SCB samt egna beräkningar

Den första kolumnen i tabell 2.7 visar hur det slutliga momsuttaget, brutto, fördelar sig på insatsvaror med 56 miljarder kronor, på privat konsumtion med 108 miljarder (öppet momsuttag på privat konsumtion), på offentlig konsumtion med 1 miljard och på investeringar med 26 miljarder kronor.

Den andra kolumnen visar hur 47 miljarder kronor av det slutliga momsuttaget på insatsvaror övervältras framför allt på privat och offentlig konsumtion. 17 miljarder kronor belastar privat konsumtion (dolt momsuttag på privat konsumtion), 2 miljarder kronor belastar konsumtionen i hushållens ideella organisationer och 29 miljarder kronor offentlig konsumtion.

I den tredje kolumnen visas hur hela det beräknade momsuttaget, netto, på den offentliga sektorn med 44 miljarder kronor återförs till samma sektor. Återföring sker av dold moms på inköp av icke momspliktiga insatsvaror (2 miljarder kronor), slutlig moms på insatsvaror (29 miljarder kronor) samt slutlig moms på konsumtions- och investeringsvaror (12 miljarder kronor).

I den fjärde kolumnen sammanställs det totala momsuttaget som uppgår till 147 miljarder kronor. På privat konsumtion redovisas ett totalt momsuttag på 124 miljarder kronor som består av både öppen och dold moms och resten av uttaget sker på övriga efterfrågekomponenter. Sju miljarder kronor utgör dold moms i andra insatsvaror (moms på produktion). Slutlig moms på investeringar uppgår till 14 miljarder kronor (varav 5 miljarder är moms på produktion). I hushållens ideella organisationer sker ett slutligt momsuttag på 2 miljarder kronor. Sammanlagt sker ett momsuttag på övriga efterfrågekomponenter med 23 miljarder kronor.

Det genomsnittliga momsuttaget på momsbaserna har beräknats för de olika varutyperna i den fjärde kolumnen. Uttaget på momsbaserna i den privata konsumtionen är i genomsnitt 21 procent medan momsbaserna i insatsvaror och investeringsvaror i huvudsak beskattas med 25 procent.

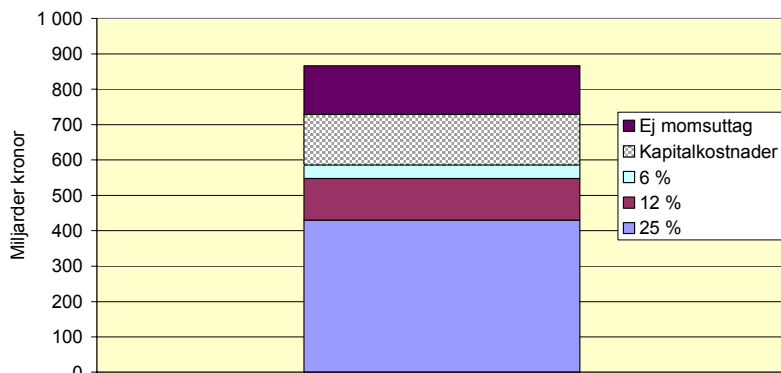
2.6.5 Privata konsumtionsutgifter i momssystemet

1999 uppgick de privata konsumtionsutgifterna till 866 miljarder kronor exklusive öppen och dold moms. Det totala momsuttaget på dessa konsumtionsutgifter uppgick, som redan nämnts, till 124 miljarder kronor. På olika delar av de privata konsumtionsutgifterna sker ett momsuttag med olika skattesatser. Den icke avdragsgilla momsen på insatsvaror tas framförallt ut med skattesatsen 25 procent och ingår därför i momsbasen för 25 procents beskattning.

Hushållens konsumtionsutgifter (exklusive moms) kan delas upp i fem delar: de som är beskattade med 25 procent (både öppet och dolt), de som är beskattade med 12 procent, de som är beskattade med 6 procent, de konsumtionsutgifter som utgör ersättning för de kapitalkostnader som innehåller ett dolt momsuttag samt slutligen de utgifter som det varken sker ett öppet eller dolt momsuttag på.¹⁸ I diagram 2.13 visas storleken på dessa fem delar beräknade utifrån konsumtionsutgifterna för år 1999 men med 2004 års momsregler.

¹⁸ I den femte gruppen ingår dock vissa mindre konsumtionsutgifter som innehåller ett dolt momsuttag.

Diagram 2.8: Hushållens konsumtionsutgifter exklusive moms (år 1999) fördelade efter hur de behandlas i 2004 års momssystem.



Källa: SCB samt egna beräkningar

50 procent av de privata konsumtionsutgifterna momsbeskattas (öppet eller dolt) med skattesatsen 25 procent. Det öppna momsuttaget med denna skattesats sker på de flesta varor (exklusive livsmedel) samt på flertalet tjänster (exklusive stuguthyrning, hotell, persontransport, idrott och kultur). Det dolda momsuttaget sker främst på konsumtionsutgifter för bostadsförvaltning och finansiella tjänster.

15 procent av konsumtionsutgifterna beskattas slutligt (öppet) med skattesatsen 12 procent. Det handlar främst om livsmedelskonsumtionen samt utgifter för stuguthyrning, hotell och transport i skidliftar.

Sex procent av konsumtionsutgifterna beskattas slutligt med 6 procent moms. De konsumtionsutgifter som är beskattade med 6 procent moms finns i utgifter för persontransporter, sport och kultur. I kulturbegreppet ingår främst inträdesbiljetter, tidningar och böcker.

I konsumtionsutgifterna för bostadsförvaltning och finansiella tjänster ingår ersättning för kapitalkostnader som utgör 15 procent av de totala konsumtionsutgifterna. Dessa kapitalkostnader innehåller ett dolt momsuttag genom att det sker ett slutligt momsuttag på bostadsinvesteringar samt på investeringar i branschen finansiella tjänster.

Resterande 15 procent av konsumtionsutgifterna innehåller i stort varken ett öppet eller dolt momsuttag och kan sägas vara helt befriade från moms. Dessa utgör till stor del en ersättning för lönekostnader i produktion av momsundantagna varor. Denna momsbefriade ersättning ingår som en del i konsumtionsutgifterna inom följande områden: bostäder, vård, bilförmån, TV-licenser, hemdator, spel, omsorg och finansiella tjänster. En annan del utgörs av konsumtionsutgifter för receptbelagd medicin samt utlandsresor vilka till fullo är momsbefriade.

3 Utvecklingen av det svenska mervärdesskattesystemet

Kapitlet beskriver utvecklingen av de olika allmänna konsumtionsskatter som Sverige har tillämpat. I den beskrivningen ägnas särskild uppmärksamhet åt frågor som har intresse för denna utredning, dvs. tidigare tillämpning av reducerade skattesatser respektive undantag från beskattning. Redogörelsen avslutas med skattereformen och nuläget.

3.1 Utvecklingen av allmänna konsumtionsskatter till dagens mervärdesskatt

En konsumtionsskatt av mer generell karaktär infördes i Sverige genom 1940 års allmänna omsättningsskatt. Fram till denna tidpunkt tillgodosågs behovet av indirekta skatteintäkter huvudsakligen av tullar samt skatter på viss konsumtion såsom spritdrycker och tobak m.m. Maltdrycksbeskattningen t.ex. har anor ända från medeltiden och en brännvinstillverkningskatt infördes redan 1867. I samband med att ett statsmonopol beslöts för tobaksvaror infördes tobakskatten år 1914. En annan konsumtionsskatt som togs ut under många år med början under tidigt 1700-tal var den så kallade spelkortsstämpeln (en form av stämpelskatt på spelkort). Andra varor som varit föremål för särskilda konsumtionsskatter är t.ex. pärlor, bilar, bildäck, bensin, läskedrycker, industrisocker, kaffe, nöjen, papper samt choklad- och konfektyrvaror.

3.1.1 Allmänna konsumtionskatten (1941–1946)

Den allmänna omsättningsskatten ("1940 års omsättningsskatt" eller "Omsen") beslöts vid 1940 års urtima riksdag och trädde i kraft den 1 januari 1941¹. Skatten infördes för att det vid andra världskrigets utbrott visade sig vara nödvändigt att söka täckning för de ökade statsutgifterna. Detta gjordes genom en skärpning av såväl de direkta som de indirekta skatterna.

När skatten infördes ansågs det att mera betydande intäkter av en ökad indirekt beskattning endast var möjlig att skapa genom en allmän konsumtionsskatt. Omsättningsskatten konstruerades som en skatt på detaljhandel där skatteplikt i första hand gällde för butikshandelsvaror. Skatteplikten anknöts till yrkesmässig försäljning av butikshandelsvaror från butik eller därmed likartat försäljningsställe och från serveringslokaler. Skatteplikt förelåg även för vissa slag av arbetsbeting och yrkesmässig uthyrning. Avsikten var att skatten enbart skulle tas ut i det sista ledet, dvs. mellan detaljist och konsument. Skatten togs ut med fem procent av den skattepliktiga omsättningen. För vissa varor, såsom guldsmedsartiklar, radiogrammofoner, kikare och kameror, äkta mattor samt vissa skinn- och lädervaror var dock skattesatsen förhöjd till 20 procent.

Avgränsningen mellan butikshandelsvaror och andra varor var betydelsefull för att kunna avgöra om en försäljning var skattepliktig eller inte. Med butikshandelsvaror avsågs sådana varor som enligt vedertaget affärsbruk såldes från butik. Det hade inte bedömts vara möjligt att i författningstexten uppställa tillräckliga kriterier för denna avgränsning utan lagstiftaren hade genom att ange exempel och genom en allmänt hållen beskrivning försökt att beskriva vad som skulle hänföras till butikshandelsvaror. I anvisningarna uttalas att varan normalt skulle kunna inköpas av allmänheten i en butik. Om handel med varan även bedrevs på annat sätt skulle inte det förändra bedömningen. Å andra sidan ansågs inte en vara som endast undantagsvis såldes i butik utgöra

¹ SFS 1940 Nr 1000-1002, Urtima riksdagens skrivelse nr 79.

en butikshandelsvara. En vara som enbart såldes i någon specialaffär och i övrigt salufördes direkt från en producent eller på annat sätt skulle inte utgöra en butikshandelsvara. I anvisningarna räknas olika exempel upp på vad som skulle respektive inte skulle anses utgöra butikshandelsvaror. För att avgöra denna typ av avgränsningsfrågor fanns en gemensam nämnd för hela landet, den centrala omsättningskattenämnden. Nämnden hade befogenhet att meddela bindande förklaring beträffande frågan om huruvida en viss vara skulle anses utgöra en butikshandelsvara.

Det fanns även varor som ansågs utgöra butikshandelsvaror men som ändå var undantagna från beskattning. Dessa undantag var huvudsakligen motiverade av andra än skattetekniska skäl. Exempel på sådana varor var vissa viktigare livsmedel, bränslen, fiskeredskap, vissa tidningar och tidskrifter, foder- och gödselvaror, fröer och vissa typer av byggnadsmaterial. Omsättningskatt togs också ut på varor som inte ansågs utgöra butikshandelsvaror men som var avsedda för någons personliga bruk. Som exempel nämndes ridhästar och lustjakter.

Vid tillämpningen av denna lagstiftning fanns det vissa gränsdragningsproblem. När t.ex. en hotellgäst hade helpension (mat och boende inkluderat) var man tvungen att dela upp ersättningen efter skälig grund eftersom den mat som serverades skulle beskattas vilket däremot inte gällde för hotellboendet (jämför nuvarande avgränsningsproblem i ML mellan serveringstjänster och hotelltjänster i avsnitt 5.3.1 och bilaga 2). För att ge en bild av vilka avgränsningsproblem (både för näringsidkaren och skattemyndigheten) som fanns med denna lagstiftning kan några ytterligare exempel ges. Inom byggnadsbranschen togs skatt ut på spikar, skruvar och byggnadsbeslag medan däremot balkar och annat grövre järn var fria från skatt. Skatteplikt förelåg för kylskåp, spisar och badrumsutrustning. Någon skatt togs däremot inte ut vid försäljning av badkar. Försäljning av smärre hyllor och fristående skåp var skattepliktiga men inte byggnadssnickerier i allmänhet. Vissa livsmedel var undantagna från beskattning medan andra beskattades. Undantaget från beskattning gällde t.ex. mjölk, grädde, smör, ägg,

potatis och de flesta slag av gryn. Det var ofta sociala skäl som låg bakom att en viss varugrupp skulle vara undantagen från beskattning. Vidare skulle vissa kryddor (fröer) och oljor inte beskattas medan andra skulle det.

Sammantaget uppges de största svårigheterna med den allmänna omsättningsskatten ha varit kontrollen samt gränsdragningen mellan skattepliktiga och skattefria varor. Några större svårigheter vad avsåg urvalet av skattskyldiga verkar dock inte ha funnits.²

Relativt snart efter krigets slut avvecklades skatten. Beslut fattades av 1946 års höstriksdag och skatten upphörde i princip att gälla vid årsskiftet 1946–47. Flertalet andra indirekta skatter på konsumtion, såsom skatt på sprit, vin, maltdrycker, tobak, nöjeställningar, bensin och brännolja höjdes dock av 1948 års riksdag.

3.1.2 Den allmänna varuskatten (1960–1968)

År 1952 tillsattes en kommitté (*1952 års kommitté för indirekta skatter*) med uppgift att bl.a. undersöka om en eventuell utvidgad indirekt beskattning skulle ha formen av en mera generell skatt eller om det dåvarande systemet med särskild beskattning av vissa varor skulle byggas ut genom en beskattning av nya varugrupper. Kommittén redovisade sitt arbete i betänkandet *Den statliga indirekta beskattningen* (SOU 1957:13). Betänkandet låg till grund för utformningen av den allmänna varuskatten.

Den allmänna varuskatten infördes den 1 januari 1960 (prop. 1959:162, BevU60, rskr. 329, SFS 1959 nr 507). Skatten var i första hand avsedd att träffa hushållens förbrukning av livsmedel, kläder, möbler, husgeråd och andra förnödenheter.

För att denna skatt skulle kunna tas ut skulle tre förutsättningar vara uppfyllda. Varan eller tjänsten skulle vara skattepliktig, säljaren skulle bedriva sin verksamhet yrkesmässigt och

² SOU 1957:13 Den statliga indirekta beskattningen. Betänkande avgivet av 1952 års kommitté för indirekta skatter. Se särskilt s. 27-68.

köparen skulle vara konsument i lagens mening. I praktiken innebar detta att den allmänna varuskatten blev en detaljhandelskatt. Genom sin konstruktion träffade skatten dock inte enbart den privata konsumtionen utan även den offentliga konsumtionen samt näringslivets förvärv av investeringsvaror och andra varor som inte föll in under begreppet material. Eftersom det i princip enbart var konsumenten som skulle beskattas var även denna skatt till sin natur en ettledsskatt.

Skatten omfattade varor av lös egendoms natur. Fast egendom eller vad som enligt kommunalskattelagen ansågs utgöra fastighet, utgjorde inte vara.³ Skatteplikten för tjänster var begränsad till sådana prestationer som huvudsakligen hade avseende på skattepliktiga varor och som innefattade förfärdigande på beställning (s.k. arbetsbeting), uthyrning, servering, montering, reparation, underhåll, ändring eller rengöring.

Enligt huvudregeln skulle alla varor vara skattepliktiga. I lagstiftningen fanns dock vissa bestämmelser om undantag från beskattning. Undantagen motiverades ofta av att man ville undvika att varan blev föremål för dubbelbeskattning eller av kontrolltekniska skäl. I vissa fall hade hänsyn även tagits till näringslivets konkurrensförmåga gentemot utlandet.

Några viktiga undantag från beskattning var: jordbruksråvaror, levande djur, jord och sand m.m., drivmedel och andra bränslen, fartyg och luftfartyg, krigsmateriel, allmänna nyhetstidningar och vissa periodiskt utgivna publikationer, läkemedel samt konstnärs försäljning av eget verk.

Den allmänna varuskatten tillämpade enbart en skattesats. När skatten infördes år 1959 var skatteuttaget endast 4 procent. Därefter höjdes den successivt. Den 1 januari 1962 bestämdes skattesatsen till 6 procent, den 1 juli 1965 till 9,1 procent och slutligen den 1 mars 1967 till 10 procent⁴. Ett fåtal särskilda reduceringsregler tillämpades dock, vilka i praktiken innebar att skatten i dessa fall togs ut med en lägre skattesats. När det gällde

³ Vid beskrivningen har uppgifter även hämtats från Omsättningsskatten av Åqvist, Edström och Fridolin, tredje upplagan 1964.

⁴ Prop. 1968:100 s. 33.

serveringverksamhet skulle skatten under vissa förutsättningar beräknas på enbart 60 och 80 procent av den skattepliktiga omsättningen. När det gällde monteringsfärdiga trähus skulle varuskaft betalas på ett belopp som motsvarade 70 procent av varuvärdet.

Det bör påpekas att under den allmänna varuskattens tid tillämpades andra indirekta skatter vid sidan av denna. Detta gällde t.ex. för bensin, brännolja, energi, socker, sirap, choklad, konfektyrvaror, skönhetsmedel, parfym, hårvatten, tandkräm och liknande artiklar, spelkort, pälsvaror, guldsmedsvaror, gramfonvaror, äkta mattor, motorfordon samt malt- och läskedrycker.⁵

3.1.3 Lag (1968:430) om mervärdesskatt

År 1960 tillsattes två utredningar, som tog den gemensamma benämningen Allmänna skatteberedningen. Utredningen hade i uppdrag att allsidigt och i ett sammanhang ompröva gällande skatte- och avgiftssystem. I betänkandet *Nytt skattesystem* (SOU 1964:25) föreslog utredningen bl.a. att den allmänna varuskatten och den allmänna energiskatten i ett nytt skatte- och avgiftssystem skulle ersättas med en mervärdesskatt som omfattade samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Beredningen menade att mervärdesskatten med hänsyn till den likformiga belastningen av konsumtionen samt dess verkningar för näringslivet, var att föredra framför övriga skattformer. Samtidigt föreslogs en avveckling av sådana indirekta skatter som inte kunde motiveras med särskilda skäl.

En så genomgripande förändring som utredningen hade föreslagit ansågs dock inte möjlig att göra. En ny utredning tillsattes därför för att granska förslaget från teknisk synpunkt. *Utredningen angående indirekta skatter och sociala avgifter* (Översynsutredningen) redovisade i oktober 1967 (stencil Fi 1967:10)

⁵ Se SOU 1964:25, *Nytt skattesystem* Förslag avgivet av allmänna skatteberedningen (särskilt sidorna 348-365).

resultatet av den gjorda översynen. Allmänna skatteberedningens och Översynsutredningens betänkanden låg till grund för det förslag till lag om mervärdeskatt som förelades riksdagen.

Den 1 januari 1969 trädde lagen (1968:430) om mervärdeskatt i kraft (prop. 1968:100, bet. 1968:BeU45, rskr. 1968:294).⁶

Mervärdeskatten är en skatt som tas ut på omsättningen av varor och tjänster. I detta avseende är mervärdeskatten av samma typ som den allmänna konsumtionsskatten och den allmänna varuskatten. Men medan de tidigare skatterna var ettledskatter, där hela skatteuttaget skedde vid tillhandahållandet till den slutlige konsumenten, är mervärdeskatten en flerledsskatt. Varje led svarar för skatten på den värdetillväxt (mervärdet) som tillförts varan eller tjänsten (se mer i avsnitt 2.5 för en beskrivning av mervärdesskattens funktion).

Avsikten vid införandet av mervärdeskatten var i övrigt att den skulle ha samma omfattning som den allmänna varuskatten.⁷ Det innebar att även om mervärdeskatten vid denna tidpunkt kan beskrivas som en generell konsumtionsskatt kom stora områden framför allt inom tjänstesektorn att även fortsättningsvis ligga utanför beskattningen. Enligt förslagen till den nya lagstiftningen beräknades skatten omfatta drygt 80 procent av den privata konsumtionen av varor och tjänster jämfört med att endast cirka två tredjedelar av denna konsumtion omfattades av den allmänna varuskatten.

För varor var skatteplikten i det närmaste generell. De undantag från beskattning inom varuområdet som tillämpades omnämndes särskilt och var antingen kvalificerade eller okvalificerade. Den som tillhandahöll kvalificerat undantagna varor hade rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv som belöpte på verksamheten men behövde inte redovisa någon utgående mervärdeskatt vid sin omsättning. När en vara tillhandahölls som var okvalificerat undantagen från skatteplikt medförde tillhandahållandet varken skyldigheter eller rättigheter i mervärdeskatte-

⁶ Intill den 1 januari 1975 var lagen betecknad som förordning om mervärdeskatt.

⁷ Prop. 1968:100 s. 43 och 105.

hänseende. Den som tillhandahöll varan hade således ingen rätt att göra avdrag för ingående mervärdeskatt men behövde å andra sidan inte redovisa någon mervärdeskatt till staten.

Kvalificerat undantag från beskattning gällde för vissa varor i följande grupper: fartyg och flygplan, krigsmateriel, läkemedel, elektrisk kraft, värme samt vissa drivmedel och bränslen och allmänna nyhetstidningar. Okvalificerat undantag från beskattning gällde framför allt för vissa varor i följande grupper: periodiska publikationer, alster av bildkonst, vatten från vattenverk, överlåtelse av hel rörelse, vissa varor som införs i landet som gåva, frimärken och dentaltekniska produkter.

När det gäller beskattningen av tjänster var skatteplikten inte generell. I stället räknades de typer av tjänster upp i lagen som skulle vara skattepliktiga. Om tjänsten inte omnämndes i den uppräknningen var den skattefri. Det medförde att ett antal tjänster utan uttrycklig reglering blev undantagna från beskattning. Som exempel på sådana tjänster kan nämnas: bostadsuthyrning, banktjänster, försäkringstjänster, advokattjänster, sjuk- och hälsovård, undervisning, persontransporter och sällskapsresor, hygien och kroppsvård (frisörer, badinrättningar m.m.), nöjesevenemang (biografer, artistunderhållning m.m.), idrotts- evenemang, teaterföreställningar och bevakningstjänster.

Det faktum att en typ av tjänst fanns på listan över skattepliktiga tjänster medförde dock inte alltid att beskattning skulle ske. Från uppräknningen av skattepliktiga tjänster gjordes nämligen i vissa fall undantag från beskattning för tjänster inom kategorin.

Tjänst som hade koppling till skattepliktig vara var skattepliktig om tjänsten innefattade: tillverkning på beställning, uthyrning, servering, formgivning, förmedling, lagring, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring, rengöring, omhändertagande och förstöring samt projektering, ritning och konstruktion. Tjänst som avsåg mark var skattepliktig om den omfattade: undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrhning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning. Tjänster som hade anknytning till växande skog m.m. var skattepliktiga om de innefattade: röjning, sådd,

plantering, uppskattning, märkning, gödsling, beskärning, gallring, skörd, avverkning eller växtskydd. Tjänster som hade anknytning till byggnader och anläggningar var skattepliktiga om de innefattade: uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring, underhåll eller rengöring. Vidare var tjänster som avsåg projektering, ritning, konstruktion, transport som inte utgjorde personbefordran, rumsuthyrning i hotellrörelse, automatisk databehandling, reklam eller annonsering, upplåtelse av vissa rättigheter samt bokföring skattepliktiga.

Från området för skatteplikt för tjänster undantogs som nämnts vissa tjänster. Även när det gällde tjänster var undantagen från beskattning antingen kvalificerade (undantag med rätt att göra avdrag för ingående moms) eller okvalificerade (undantag från beskattning utan rätt att göra avdrag för ingående moms). Kvalificerat undantag från beskattning gällde för: tryckning m.m. av en skattefri periodisk publikation, transporter i samband med renhållning, omhändertagande och förstöring av vara, bärgning av vissa fartyg och flygplan, skötsel av renar och tjänster på varor som är kvalificerat undantagna från skatteplikt. Okvalificerat undantag från beskattning gällde för postverkets befordran av brev, resgodsbefordran, införing eller ackquisition av annons i skattefria publikationer, visning av spelfilm, bilbesiktning, veterinärtjänster samt kontroll eller analys av läkarprover.

Vid försäljning av en skattepliktig vara utgjordes, om inte annat föreskrevs, beskattningsvärdet av hela vederlaget (priset) med momsen inräknad och vid uttag det allmänna saluvärdet. Övergången till mervärdeskatt medförde trots redovisade inskränkningar en betydande utvidgning av beskattningens omfattning på tjänsteområdet.

Beskattningsvärdet utgjorde i vissa fall 60 procent eller 20 procent av vederlaget. Beskattningsvärdet utgjorde 60 procent av priset på följande varor och tjänster: monteringsfärdigt hus, byggnads- och anläggningsentreprenad samt tillhandahållande eller uttag av annan tjänst som avser fastighet, schaktning, grävning samt annan tjänst avseende husgrund eller liknande, tjänster som ingår som ett led i jordbruk, annan växtodling eller skogs-

bruk, servering, rumsuthyrning i hotellrörelse, tvättjänster i vissa fall, uthyrning av byggnad eller lokal eller upplåtelse av bostadsrätt till en skattepliktig verksamhet.

Beskattningsvärdet utgjorde 20 procent av tjänster avseende: yttre ledning för vatten, avlopp, fjärrvärme, gas, olja, el, teleförbindelse, ånga eller liknande, väg, gata, bro, parkeringsplats, spår-anläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled, mark för idrottsplats, skolgård, lekplats eller liknande anläggning, kontroll och besiktning samt projektering, ritning, konstruktion och därmed jämförliga tjänster beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt ML, byggledning, tjänst som avser inredning av byggnad eller anläggning och tillhandahållande av kopior av byggnads- och konstruktionsritningar som har upprättats i samband med sådan tjänst, kontroll samt projektering, ritning, konstruktion och därmed jämförlig tjänst när tjänsten avsåg industri- eller verksamhetstillbehör, undersökning av mark även när tjänsten utförs i samband med ett planerat eller pågående byggnadsarbete.⁸

Lagen om mervärdesskatt är grunden för vår nuvarande mervärdesskattelag. Alltsedan lagens tillkomst har den dock varit föremål för löpande översyn. I stor omfattning gjordes översynen genom Mervärdesskatteutredningen (Fi 1971:05) som började sitt arbete 1971 och avslutade det 1987. Under denna period lämnade utredningen sammanlagt elva betänkanden. Förslagen ledde i allt väsentligt till ändrad lagstiftning.⁹

3.1.4 Skattereformen 1990–91

Utredningsdirektiv inför skattereformen

Vid regeringssammanträde den 11 juni 1987 utfärdades direktiv för kommittén för indirekta skatter (Dir. 1987:30). Av direktiven framgick bl.a. följande.

⁸ Texten tagen från Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 1987 s. 123.

⁹ Prop. 1993/94:99 s. 100.

Som jag tidigare framhållit har mervärdeskatteutredningens arbete enbart varit av teknisk natur och det har därför inte ingått i uppdraget att närmare pröva själva basen för mervärdeskatten, dvs. de undantag från en generell beskattning som finns på varusidan och framför allt på tjänstesidan. För närvarande beskattas högst 60 % av den privata konsumtionen med mervärdeskatt. Många länder i Väst-europa har en bredare bas för mervärdeskatten än Sverige. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att inskränkningarna av skatteplikten leder till betydande svårigheter vid tillämpningen bör det övervägas om underlaget för mervärdeskatten kan breddas. Det är enligt min mening nu dags för en förutsättningslös översyn av mervärdeskattens omfattning. En huvudinriktning bör enligt min mening vara att mervärdeskatten så långt möjligt görs generellt tillämpbar och konkurrensneutral i fråga om konsumtionen av olika varor och tjänster. Översynen bör syfta till att undersöka positiva och negativa verkningar av en generell varu- och tjänstebeskattning. En kommitté bör tillkallas för denna uppgift. Kommittén bör lämna förslag till hur en mervärdeskatt med breddad bas tekniskt bör utformas.

Översynen bör också omfatta en bedömning av möjligheterna till och effekterna av slopade reduceringsregler. Utgångspunkten bör vara en enhetlig skattesats för hela det mervärdeskattebelagda varu- och tjänsteområdet. En mer generell mervärdebeskattning bör därför i princip innebära att reduceringsreglerna så långt möjligt begränsas. I den mån reduceringsregler fortfarande bedöms motiverade bör övervägas i vad mån de kan förenklas. Om slopade reduceringsregler skulle medföra kraftiga kostnadsökningar bör kommittén om så erfordras kunna föreslå kompensationsåtgärder även utanför den indirekta beskattningens område.

Som jag tidigare har nämnt bör huvudinriktningen vara en i princip enhetlig beskattning för hela det mervärdeskattebelagda området. Kommittén bör ändå pröva de skäl som kan finnas för att införa en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror, och lämna förslag till hur en sådan skatt skulle kunna tekniskt utformas och avgränsas. Kommittén bör därvid överväga om en sådan beskattning exempelvis kan genomföras inom mervärdebeskattningens ram genom en differentiering av skattesatserna. Uppdraget bör däremot inte omfatta frågan om en differentiering eller sänkning av mervärdeskatten för livsmedel och andra oundgängliga varor. Frågan om en sänkt skatt på livsmedel har för övrigt utretts och avvisats av utredningen (Ds Fi 1983:02) om differentierad mervärdeskatt.

En breddning av basen för mervärdeskatten och de andra indirekta skatterna bör totalt sett innebära ökade intäkter från dessa skatter. Detta är av särskild betydelse med hänsyn till möjligheterna att finansiera en reformering av inkomstskatten enligt de riktlinjer för utredningsarbetet som jag tidigare givit åt kommittén om reformerad inkomstbeskattning. En viss samordning av kommittéernas arbete erfordras därför.

Kommittébetänkandet - Reformerad mervärdeskatt m.m. (SOU 1989:35)

I juni 1989 avlämnade kommittén sitt betänkande *Reformerad mervärdeskatt m.m.* (SOU 1989:35). Kommittén förordade att mervärdeskatten i princip skulle träffa all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Utredningen föreslog därför att flera av de dåvarande undantagen från beskattning skulle slopas och att uppräkningsplikten av skattepliktiga tjänster skulle ersättas med en bestämmelse om generell skatteplikt för tjänster. Kommittén menade vidare att det inte fanns skäl att införa en högre beskattning på varaktiga kapitalvaror eller att föreslå en lägre skattesats på viss konsumtion. En enhetlig skattesats skulle således tillämpas.

I sitt arbete hade kommittén ställt upp vissa mål och restriktioner. Den reformerade mervärdeskatten borde utformas så att skatten skulle

- öka statens intäkter,
- gynna samhällsekonomisk effektivitet,
- innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt,
- vara enkel att tillämpa både för myndigheter och skattskyldiga,
- få en konstruktion av EG-modell, som skulle underlätta en anpassning till EG på skatteområdet, och
- vara fördelningsmässigt acceptabel.

Utredningen konstaterade att en mervärdeskatt som omfattade all konsumtion av varor och tjänster och endast innehöll en skattesats bäst skulle motsvara de uppställda kraven. En sådan modell skulle mot bakgrund av den dåvarande relativt snäva skattebasen ge kraftigt ökade skatteintäkter. Den skulle också svara mot kraven på samhällsekonomisk effektivitet, och produktion och konsumtion skulle inte påverkas i någon riktning av en skatt som var utformad på ett sådant sätt. Utredningen konstaterade dock att en sådan modell mot bakgrund av det finns ett antal undantag från beskattning inom olika områden (t.ex. sjukvård, undervisning och boende) endast var teoretisk.¹⁰

Ur samhällsekonomisk synpunkt ansåg utredningen att en generell mervärdeskatt var tämligen självklar. Man menade att om en konsument kan välja mellan olika varor och tjänster, av vilka en del är belagda med full mervärdeskatt, andra med en lägre skatt och andra åter är undantagna från beskattning, snedvrids konkurrensen med samhällsekonomiska förluster som följd. Utredningen menade också att en differentierad moms innebar att samhällets resurser utnyttjades ineffektivt och att den totala välfärden minskade.

Kommittén hade att ta ställning till om det skulle införas lägre skattesatser på viss konsumtion och då framför allt på livsmedel. Den slutsats utredningen kom fram till var att mervärdeskatten inte var lämplig som ett instrument i fördelningspolitiken. Skatten borde användas som en ren intäktskälla för staten. Fördelningspolitik borde i stället bedrivas via inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt via transfereringar.¹¹

¹⁰ SOU 1989:35, s. 142 f.

¹¹ SOU 1989:35 s. 274.

3.1.5 Proposition 1989/90:111 - Reformerad mervärdeskatt m.m.

Den 1 januari 1991 (SFS 1990:576, prop. 1989/90:111) trädde den lagstiftning som byggde på kommitténs förslag i kraft.

I propositionen som i stora delar sammanfattade vad kommittén sagt om de principer som borde gälla i ett reformerat mervärdesskattesystem, och i andra delar utvecklade resonemanget, uttalades bl.a. följande. Departementschefen ansåg att det finns vissa krav som kan ställas på ett mervärdesskattesystem (utöver att det skall ge skatteintäkter). Det skall gynna samhälls-ekonomisk effektivitet, innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt, vara enkel att tillämpa och vara fördelningspolitiskt acceptabelt. Departementschefen konstaterade att kommittén funnit att en generell och enhetlig mervärdeskatt bäst motsvarar dessa krav. Om konsumenten kan välja mellan olika varor och tjänster, av vilka en del är belagda med full skatt, andra med en lägre skatt och åter andra är skattefria så snedvrids konsumtionsmönster med samhällsekonomiska effekter som följd. En mervärdeskatt bör således likformigt träffa all konsumtion av varor och tjänster samtidigt som produktion och distribution går fria genom avdragsrätt för ingående skatt.¹²

Kommittén hade behandlat frågan om införande av en högre skattesats för kapitalvaror och en lägre skattesats för vissa andra varor såsom t.ex. livsmedel och hade därvid funnit att det ur administrativ synpunkt bästa mervärdesskattesystemet uppnås om endast en skattesats tillämpas. Departementschefen delade den uppfattningen. Kommittén hade låtit utföra en undersökning av de fördelningsmässiga effekterna av en lägre mervärdeskatt på livsmedel. Resultatet av denna undersökning gav vid handen att en differentiering av mervärdeskatten inte var ett effektivt fördelningspolitiskt instrument.¹³

I propositionen konstaterades vidare att de undantag från beskattning och reduceringsregler som tillämpas, ibland är avsedda

¹² Prop. 1989/90:111 s.86-88.

¹³ Prop. 1989/90:111 s. 84.

att fungera som en indirekt subventionering av konsumtionen inom vissa områden. Som exempel togs bostadsområdet upp. Ett av skälen till att reduceringsregler infördes på byggområdet respektive att inte moms infördes på hyror var att mervärdesskatten inte skulle få fördyra bostadsproduktionen.¹⁴ Departementschefen uppgav vidare att enligt kommittén har ett system med indirekta eller dolda subventioner vissa nackdelar. Generella subventioner av detta slag har i allmänhet dålig träffsäkerhet och är därmed ineffektiva. Många undantag eller reduceringsregler kan då de införs vidare vara dåligt utredda och motiverade. Andra kan ha tillkommit under särskilda förhållanden som inte längre föreligger. Några undantag kan helt sakna uttalade motiv för sin existens. Kommittén hade kommit fram till att många av de undantag från beskattning som tillämpades berördes av kritiken medan andra undantag såsom exempelvis undantagen från beskattning för social omsorg, sjukvård och utbildning fyller en funktion som komplement till samhällets direkta bidrag till dessa verksamheter.

I propositionen angavs vidare att reduceringsreglerna och den omfattande skattefriheten inom tjänsteområdet medför att beskattningen blir komplicerad. Särregleringarna skapar inte bara tolkningsproblem av betydande omfattning och svårighetsgrad, utan också redovisnings- och kontrollproblem. Kommittén hade menat att i ett masshanteringsystem som momsens utgör, är det nödvändigt att bestämmelserna är enkla, generella och entydiga. Olika undantag och reduceringsregler skapar gränsdragnings- och tolkningsproblem som binder upp skattemyndigheternas kontrollresurser och hindrar en rationell skattekontroll.

Sammanfattningsvis uttalade departementschefen (s. 88):

Jag delar kommitténs uppfattning om mervärdesskattesystemets konstruktion. Skatten bör vara generell. Undantag från skatteplikten bör endast förekomma i undantagsfall och då vara särskilt motiverade. Vidare bör reduceringsreglerna slopas. De problem i fråga om bristande konkurrensneutralitet som varit ett av skälen för in-

¹⁴ Prop. 1989/90:111 s. 87.

förändret av reduceringsreglerna bör tekniskt kunna lösas på annat sätt.

Genom att alla reduceringsregler slopades tillämpades således därefter normalskattesatsen för alla skattepliktiga omsättningar. Även fortsättningsvis fanns det dock ett antal regler om undantag från beskattning kvar i ML. T.ex. gällde det verksamheter inom kultur, utbildning och idrott. Normalskattesatsen var 20 procent. Eftersom momsens då beräknades i procent av priset inkl. moms motsvarar denna nivå vår nuvarande 25 procentiga skattesats. Sättet att beräkna momsens som en påslagsprocent infördes den 1 januari 1992 (SFS 1990:576).

3.1.6 Ny mervärdesskattelag och andra viktigare utredningar

Efter skattereformen har ett antal olika lagstiftningsprojekt genomförts inom mervärdesbeskattningen. Att ge en fullständig redovisning av de lagändringar som har skett är inte ändamålsenligt i det här sammanhanget. Däremot är det lämpligt att vissa av de större projekten beskrivs överskådligt. I kapitel 5 men framför allt i bilaga 2 återkommer utredningen med mer utförliga redovisningar till bakgrunden av de författningsändringar som särskilt berört skattesatserna.

En ny mervärdesskattelag trädde i kraft den 1 juli 1994 (prop. 1993/94:99, bet. 1993/94:SkU29, rskr. 1993/94:170, SFS 1994:200). Genom den nya lagen gjordes en omfattande författningsteknisk översyn av bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Avsikten var att lagen skulle bli mer lättillgänglig och även innebära ett närmande till den ordning som rådde inom EG. Det kan noteras att det var genom den nya mervärdesskattelagen som mervärdesskatt började stivas med två s. Propositionen byggde på slutbetänkandet *Ny mervärdesskattelag* av utredningen om teknisk översyn av mervärdesskattelagen (SOU 1992:6).

Utredningen (Fi 1991:09) om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna hade som uppgift att lämna förslag till den lagtekniska anpassningen av mervärdesskatten och punktskatterna som behövdes vid ett svenskt medlemskap i EU. Utredningens slutbetänkande *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88) låg till grund för regeringens proposition 1994/95:57. Även om den svenska lagstiftningen som berörde skattebasen till stora delar var konform med motsvarande EG-regler genomfördes i detta sammanhang en del förändringar i ML:s bestämmelser om undantag från beskattning.

Betänkandet *Mervärdesskatten och EG* låg också till grund för regeringens proposition *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*, prop. 1996/97:10, (bet. 1996/97:SkU6) som utgjorde en ytterligare anpassning till EG-rätten. Genom denna lagstiftning infördes skatteplikt för flera tidigare undantagna tjänster inom dessa områden.

3.1.7 Förändringar i skattebasen som gjorts efter skattereformen

I föregående avsnitt har de bedömningar och överväganden som gjorts av kommittén och regeringen i samband med skattereformen redovisats i stora drag. Uttalanden som gjordes i det sammanhanget var t.ex. att en enhetlig mervärdesskatt bäst motsvarar de krav som ställs på skatten om den skall gynna samhälls-ekonomisk effektivitet, innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt, vara enkel att tillämpa och vara fördelningspolitiskt acceptabel. Vidare uttalades att ett system med olika skattesatser hade som följd att konsumtionsmönstret snedvrids med samhälls-ekonomiska effekter som följd. Det konstaterades vidare att särregler skapar tolkningsproblem av betydande omfattning samt redovisnings- och kontrollproblem samt att mervärdesskatten inte var lämplig som ett instrument i fördelningspolitiken. Sammanfattningsvis uttalade departementschefen att han delade kommitténs uppfattning om att skatten borde

vara generell och att undantag från skatteplikten enbart borde förekomma i undantagsfall och då vara särskilt motiverade samt att gällande reduceringsregler skulle slopas. I några enskilda delar gjorde han dock en annan bedömning än utredningen.¹⁵ Lagstiftning trädde som nämnts i kraft den 1 januari 1991.

Trots dessa uttalanden gjordes dock redan den 1 januari 1992 det första avsteget från principen att enbart tillämpa en skattesats. Under åren efter skattereformen har därefter ett flertal förändringar av skattebasen skett och då framför allt vad avser tillämplig skattesats för olika varor och tjänster. Förutom att skattesatsen har förändrats har även i något fall ett undantag från beskattning slopats och ersatts med skatteplikt, ofta med reducerad skattesats. Längre fram i betänkandet kommer utredningen att redovisa de skäl som åberopats för att införa reducerad skattesats inom olika områden. Inom några utvalda områden kommer utredningen också att analysera om de effekter som åtgärden syftade till har uppnåtts. För att få en överblick över vilka områden det gäller och när olika åtgärder har vidtagits lämnas här en översiktlig kronologisk lista över vilka förändringar som skett efter den 1 januari 1991 som berör tillämpningen av reducerade skattesatser och undantagen från beskattning.

- 1992-01-01 Livsmedel, servering, hotell och camping, resor, transport i skidliftar (25 % till 18 %)
- 1993-01-01 Livsmedel, servering, hotell och camping, resor, transport i skidliftar (18 % till 21 %)
- 1993-07-01 Hotell och camping, personbefordran, transport i skidliftar (18 % till 12 %)
- 1994-03-01 Brevbefordran (25 % till 12 %)
- 1995-01-01 Serveringstjänster (21 % till 25 %)
- 1995-01-01 Brevbefordran (12 % till 25 %)
- 1995-11-01 Konstverk av upphovsman och import av konstverk, samlarföremål, antikviteter (undantag till 12 %)

¹⁵ Utredningen föreslog t.ex. en vidare beskattning inom kulturområdet och att även allmänna nyhetstidningar skulle omfattas av den generella skattesatsen.

- 1996-01-01 Livsmedel (21 % till 12 %)
- 1996-01-01 Dagstidningar (0 % till 6 %)
- 1996-07-01 Bio (undantag till 6 %)
- 1997-01-01 Konserter, opera, balett m.m. samt vissa upphovsrätter (undantag till 6 %)
- 1997-01-01 Viss idrott (undantag till 6 %)
- 1997-01-01 Vissa museum och bibliotek (undantag till 6 %)
- 1997-01-01 Viss arkivverksamhet (undantag till 25 %)
- 1997-01-01 Viss utbildning (undantag till 25 %)
- 2001-01-01 Personbefordran (12 % till 6 %)
- 2001-01-01 Djurparker (25 % till 6 %)
- 2002-01-01 Böcker och tidskrifter m.m. (25 % till 6 %)

3.1.8 Punktskatter

Som framgått av beskrivningen i detta kapitel är mervärdesskatten en konsumtionsskatt i likhet med punktskatten. I många fall har en avsikt med mervärdesskatten varit att införa en mer generell konsumtionsskatt och på det sättet även minska behovet av punktskatter.

Mervärdesskatten karakteriseras som en allmän konsumtionsskatt medan punktskatten är en speciell konsumtionsskatt som tas ut på särskilt utvalda varor och tjänster. Punktskatterna svarar för en stor andel av statens inkomster. Kalenderåret 2002 uppgick de till cirka 82 miljarder kronor. De flesta punktskatter har inte enbart införts för att ge staten inkomster. Skatterna har även använts för, att av olika skäl, såsom t.ex. miljö- och folkhälsoskäl, styra konsumtionen i en för samhället önskvärd riktning.

Exempel på punktskatter som tillämpas i dag är alkoholskatten, avfallsskatten, bekämpningsmedelsskatten, energi-, koloxid- och svavelskatten, lotteriskatten, reklamskatten, spel-skatten och tobaksskatten.¹⁶

¹⁶ Uppgifterna är hämtade från Skattemyndigheten informerar Punktskatter (RSV 505 utgåva 16, utgiven 2003 av Riksskatteverket).