

## 4 EG och mervärdesskatten

Kapitlet inleds med en historik över mervärdesskattens utveckling inom EU. Utvecklingen redovisas i första hand genom att relevanta direktiv återges (4.1.1). Därefter redovisas hur EG-rätten kan åberopas i olika sammanhang mot en svensk lagstiftning eller en lagtillämpning. I sammanhanget redogörs för principen om direkt effekt, EG-konform tolkning, statens skadeståndsskyldighet och fördragsbrottstalan (4.1.2). I kap. 4.2 redogörs för vilka regler som i dag gäller på skattesatsområdet. Olika rättsprinciper som är centrala för skattesatsfrågor redovisas kort i kap. 4.3. En djupare analys av vissa av principerna finns i bilaga 3. Vissa sammanställningar av vilka skattesatser som tillämpas och i vilken omfattning detta sker i olika EU-länder och även i viss mån i andra länder redovisas i 4.4. Slutligen ges en redogörelse i 4.5 över två länder som tillämpar en likformig moms.

### 4.1 EG:s gemensamma mervärdesskattesystem samt dess förhållande till mervärdesskattelagen

Rubriken till detta avsnitt begränsar mervärdesskatten till EG. Det kan dock vara på sin plats att i korthet beröra mervärdesskatten i världen i övrigt. 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. Enligt uppgift från International Tax Dialogue tillämpar för närvarande 136 länder skatten i hela världen.<sup>1</sup> Av länderna i Centraleuropa inklusive det tidigare Sovjetunionen är det

---

<sup>1</sup> International Tax Dialogue ([www.itdweb.org](http://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).

t.ex. 27 av 28 länder som använder sig av mervärdesskatt. Få nya skatter har fått ett så kraftigt och snabbt genomslag.<sup>2</sup>

Även om skatten 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.

I likhet med förhållandena i Sverige (se kapitel 3) har andra konsumtionsskatter än mervärdesskatten tidigare tillämpats på olika sätt i Europa. Ofta var tillkomsten av dessa skatter, precis som i Sverige, betingad av ett finansieringsbehov i en krigssituation. Exempel på sådana skatter har funnits i Tyskland (1916), Frankrike (1920), Belgien (1921) och England (1940).<sup>3</sup>

#### 4.1.1 Direktiv och andra viktiga dokument

Den grundläggande rättsakten inom Europeiska unionen är Fördraget om upprättande av den Europeiska gemenskapen av den 25 mars 1957 (EG-fördraget<sup>4</sup>). EG-fördraget har ändrats bl.a. genom det s.k. Amsterdamfördraget<sup>5</sup>. När det gäller indirekta skatter finns bestämmelser i EG-fördragets artiklar 90–93 (tidigare artiklarna 95–99<sup>6</sup>). I artikel 93 (tidigare artikel 99) uttalas att en harmonisering skall ske av lagstiftningen om omsättningsskatter i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa den inre marknadens upprättande och funktion. Artikel 93 utgör grunden för sekundärrätten (direktiven) på området för indirekt skatt medan artiklarna 90–92 innehåller regler med förbud mot olika typer av åtgärder på skatteområdet som verkar konkurrensnedvridande på handeln mellan medlemsländerna.<sup>7</sup>

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> Terra/Kajus (Terra/Kajus 1993–, I Part One s. 9).

<sup>4</sup> Konsoliderad version av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, EGT nr C 323/33 den 24 december 2002.

<sup>5</sup> Amsterdamfördraget om ändring av fördraget om Europeiska Unionen, fördragen om upprättandet av Europeiska Gemenskaperna och vissa akter som hör samman med dem, EGT nr C 340, 10 november 1997.

<sup>6</sup> Omnumreringen av artiklarna skedde när Amsterdamfördraget trädde i kraft.

<sup>7</sup> En mer utförlig beskrivning av de bakomliggande reglerna i EG-fördraget finns i Publica EU Kommentarer till EG-rätten, Eliasson m.fl.1996–97, Häfte 21.

Behovet av den harmonisering som nämns i EG-fördragets artikel 93 kan sägas avspegla det faktum att medlemsstaterna vid denna tidpunkt (början av 1960-talet) tillämpade skilda konsumtionskattesystem. Medlemsländer var då Belgien, Nederländerna, Luxemburg, Frankrike, Tyskland och Italien. Att länderna tillämpade olika system gav upphov till problem vid handeln över gränserna. Kommissionen hade därför tagit initiativ till att undersöka om det var möjligt att samordna ländernas olika indirekta beskattning i den gemensamma marknadens intresse. I den s.k. *Neumark-rapporten* (The Report of the Fiscal and Financial Committee, feb 1963) rekommenderades att länderna skulle övergå till att tillämpa mervärdesskatt.

### Första direktivet och andra direktivet (1967)

I ingressen till det *första mervärdesskattedirektivet* (67/227/EEG) konstaterades att det huvudsakliga syftet med fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen var att upprätta en gemensam marknad inom vilken det skulle råda sund konkurrens och vars egenskaper skulle likna dem som råder på en inhemsk marknad. För att uppnå dessa syften förutsattes att medlemsstaterna skulle vara tvungna att tillämpa en lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvred konkurrensen eller hindrade den fria rörligheten av varor och tjänster inom den gemensamma marknaden. Det konstaterades vidare att den då gällande lagstiftningen inte uppfyllde dessa krav och att det därför låg i den gemensamma marknadens intresse att åstadkomma en harmonisering av omsättningsskatter som i möjligaste mån skulle undanröja faktorer som kunde snedvrider konkurrensbetingelserna, på såväl nationell nivå som på gemenskapsnivå.

Ett mervärdesskattessystem skulle bli enklast och mest neutralt om skatten togs ut så allmänt som möjligt och i alla led av produktion, distribution och tillhandahållande. Även om skattesatser och undantag från beskattning inte harmoniserades samtidigt menade man att åtgärden att byta ut de olika kumulativa flerstegsskattesystem som var i kraft i flertalet medlemsstater mot ett mervärdesskattesystem skulle leda till konkurrensneutralitet. Konkurrensneutraliteten skulle skapas genom att liknande varor bar samma skattebelastning oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan var och att skattebelastningen vid internationell

handel var känd till sin storlek vilken skulle möjliggöra en utjämning. Det uttalades även att ett senare mål var att avskaffa import- och exportregler mellan medlemsstater.

I det *andra mervärdesskattedirektivet* (67/228/EEG) som beslutades i samband med det första mervärdesskattedirektivet reglerades den närmare utformningen av det gemensamma systemet. De materiella regler som behövdes finns i detta direktiv.

Enligt det första mervärdesskattedirektivet skulle medlemsländerna ha infört reglerna den 1 januari 1970. Genom att flera av de dåvarande medlemsländerna inte klarade av att införa reglerna inom utsatt tid kom den tidsgränsen att utsträckas genom beslut i *tredje till femte mervärdesskattedirektiven*.

### **Beslut om att mervärdesskatten skulle finansiera gemenskapens budget (1970)**

Avsikten med det första och det andra mervärdesskattedirektivet var att införa mervärdesskatteprincipen för att komma till rätta med de konkurrensneutralitetsproblem som förekom till följd av att medlemsstaterna tillämpade olika nationella skattesystem. Någon fullständig harmonisering eftersträvades som nämnts inte. Det var därför t.ex. inte nödvändigt att harmonisera skattebasen och skattesatserna. Medlemsländerna kunde därför även fortsättningsvis i stort sett efter eget bestämmande undanta varor och tjänster från beskattning och tillämpa olika skattesatser.

Den 21 april 1970 beslöt dock rådet att gemenskapens budget inte längre skulle finansieras genom ekonomiska bidrag från medlemsstaterna utan i stället genom ett system med egna medel. En stor del av dessa egna medel skulle bestå av en avgift beräknad efter medlemsstaternas momsunderlag<sup>8</sup>. En förutsättning för att den momsbase EU-avgiften skulle komma att återspegla medlemsstatens konsumtion av varor och tjänster var att ländernas skattebas fastställdes på ett mer enhetligt sätt, dvs. att samma varor och tjänster beskattades i alla länder och att avdragsreglerna var harmoniserade. Däremot var det inte nödvändigt att tillämpa

<sup>8</sup> Vid införandet av avgiften uppgick den till högst 1 procent av underlaget. Enligt rådets beslut av den 29 september 2000 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (2000/597/EG) skall den maximala procentsatsen för medel som härrör från mervärdesskatt minskas till 0,75 % under 2002 och 2003 och till 0,50 % från och med 2004. De två andra större avgifter som används för att finansiera egna medel är tullar och en avgift som beräknas på medlemsstaternas BNI.

samma skattesatser eftersom avgiften skulle baseras på underlaget till moms och inte på momsintäkterna.

Beslutet om beräkningen av egna medel var således ett starkt skäl till att ytterligare harmonisera mervärdesskattereglerna.

### **Det sjätte mervärdesskattedirektivet (1977)**

I ingressen till det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) hänvisas till beslutet den 21 april 1970 om att byta ut de ekonomiska bidragen från medlemsstaterna mot gemenskapens egna medel. Det sägs att beskattningsunderlaget måste harmoniseras, så att tillämpningen av gemenskapens skattesats på skattepliktiga transaktioner leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater. Vidare uttalas att ytterligare framsteg borde göras på olika sätt inom mervärdesbeskattningen för att uppnå en inre marknad.

Genom att det sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft upphörde det andra mervärdesskattedirektivet att gälla.

Även om det sjätte mervärdesskattedirektivet i dess då antagna form inte innebar en fullständig harmonisering är direktivet dock fortfarande grunden för EG:s mervärdesskatteregler. Kommissionen har därefter lämnat förslag på ett stort antal direktiv. Vissa av direktiven har antagits medan andra har återkallats. I början var de nya direktiven inom mervärdesskatteområdet numrerade. Sammanlagt lämnades förslag på 16 numrerade direktiv (Eliasson m.fl. 1996–97, Häfte 21, s. 9). Av dessa finns det två direktiv som har en särställning nämligen det åttonde (79/1072/EEG) och det trettonde direktivet (86/560/EEG). Dessa direktiv reglerar återbetalning av skatt till utländska företagare och är till skillnad från övriga direktiv självständiga i förhållande till det sjätte mervärdesskattedirektivet även om reglerna i direktiven anknyter till det sjätte mervärdesskattedirektivet. Kommissionen har numera övergått till att lämna förslag på direktiv som när de antagits införlivas i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

### **Genomförandet av den inre marknaden den 1 januari 1993**

Målet att regler inom olika områden som möjliggjorde EG:s inre marknad skulle finnas på plats den 1 januari 1993 gav anledning till att ytterligare harmonisera mervärdesskattereglerna. I det samman-

hanget var det mest angeläget att slopa de regler som fanns om att skatteuppbörd skulle ske i samband med att varor passerade gränser inom gemenskapen. Begreppet import och export skulle förbehållas handeln med länder utanför EG. I december 1991 beslöts om ändringar i det sjätte mervärdesskattedirektivet som skulle göra det möjligt att avskaffa gränskontrollerna från och med 1993 (91/680/EEG). Därefter har ytterligare direktiv antagits som har haft till syfte att tillämpa vissa förenklande förfaranden av den inre marknaden (92/111/EEG).

Det kan särskilt noteras att det under 1992 antogs ett direktiv innehållande regler för en harmonisering av mervärdesskattesatserna (92/77/EEG). Se vidare om detta direktiv i redogörelsen för direktiv som särskilt avsett skattesatsfrågor i bilaga 3.

### **Ett handlingsprogram 1996 av kommissionen om ett slutligt momssystem**

Ett flertal av de förändringar som genomförts har getts en provisorisk karaktär eftersom reglerna endast har varit avsedda att under en övergångsperiod mellan 1993 och 1996. Avsikten var att gälla ministerrådet under denna period skulle fatta ett nytt beslut om ett "slutligt" mervärdesskattesystem som skulle ersätta "övergångssystemet" med verkan från den 1 januari 1997. Skattesystemet skulle då bli permanent och grundas på beskattning av varor och tjänster i den medlemsstat som är ursprungsland.

Något beslut fattades dock inte inom den utsatta tidsperioden. I stället lade kommissionen 1996 fram ett handlingsprogram *Ett gemensamt momssystem – ett program för den inre marknaden* (KOM[1996]328 slutlig). Enligt detta program skulle mervärdesskattesystemet arbetas om och moderniseras. Avsikten var även här att en ursprungsprincip skulle införas som innebar att beskattning skulle ske i det land där försäljningen ägde rum. Tanken framfördes också att det borde finnas en omfördelningsmekanism grundad på officiell statistik som skulle garantera att intäkterna från mervärdesskatten skulle komma den medlemsstat till godo i vilken konsumtionen ägde rum. Kommissionen föreslog att systemet inte skulle införas vid ett tillfälle utan stegvis.

## Ett strategidokument av kommissionen 2000 om ett förbättrat moms-system

I Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet, *Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden* (KOM[2000]348 slutlig) konstaterades att de framsteg som gjorts i rådet i syfte att anta de förslag som lagts fram av kommissionen för att förverkliga programmet från 1996, varit mycket begränsade. Det konstaterades att mervärdesskattesystemet som tillämpades fortfarande var behäftat med vissa brister varför mervärdesskattesystemet måste moderniseras, förenklas, förstärkas och tillämpas på ett mer enhetligt sätt.

Även om inte tanken på en permanent ordning med beskattning i ursprungsmedlemsstaten ifrågasattes som en långsiktig målsättning menade man att det var motiverat på kort sikt att ompröva kommissionens program från 1996. En strategi lades därför fram som skulle genomföras i tre etapper. I strategin fastslogs ett åtgärdsprogram och prioriteringar för de kommande åren. Det program som kommissionen lade fram var inriktad på fyra huvudsakliga målsättningar. Dessa var förenkling och modernisering av befintliga regler, en mer enhetlig tillämpning av befintliga bestämmelser och ett genomförande av det administrativa samarbetet utifrån nya förutsättningar.

Ett av skälen till att medlemsstaterna hade varit motvilliga att genomföra förslag med den inriktning som kommissionen lämnade 1996 var att intäkterna från mervärdesskatten har stor betydelse för medlemsländerna. Av rädsla att gå miste om skatteintäkter hade medlemsstaterna inte varit beredda att godkänna någon ytterligare harmonisering av skattesatser eller skattestrukturer eller den omfördelning av skatteintäkterna som det slutgiltiga systemet skulle kräva.<sup>9</sup>

I kommissionens *meddelande om prioriteringar för de kommande åren* (KOM[2001]260 slutlig) konstaterades att redan framlagda förslag hade setts över i enlighet med kommissionens nya strategi (från 2000), nya förslag hade lagts fram och ytterligare förslag skulle komma att avgas. Programmet hade resulterat i att rådet antagit direktivförslag avseende avskaffandet av skatteombud (direktiv 2000/65/EG), lägsta grundskattesats (direktiv 2001/41/EG), fakturering (direktiv 2001/115/EG) och mervärdesskatteordningen

---

<sup>9</sup> (KOM[2001] 260 slutlig).

för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (direktiv 2002/38/EG).

Arbetet hade också lett fram till en politisk överenskommelse i rådet beträffande förslaget om en förbättring av det ömsesidiga biståndet vid indrivning. Det konstaterades vidare att kommissionen enligt programmet avsåg att fortsätta sitt arbete med de kvarvarande förslagen. Det gällde förslagen om ändring av mervärdesskattekommitténs status (KOM[1997]325) och förslaget om avdragsrätt och det åttonde direktivet (KOM[1998]377). Vidare förväntades det att nya förslag skulle läggas fram, i första hand avseende omarbetningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet, om platsen för varuleveranser och om resebyråer. Det sistnämnda förslaget har numera lagts fram (KOM[2002]64 final).

När det särskilt gäller frågan om tillämpning av reducerade skattesatser framgår av strategiprogrammet att kommissionen ansåg att det på medellång sikt borde övervägas en ändring och rationalisering av reglerna om reducerade skattesatser. I KOM (2001) 260 slutlig anges att en sådan översyn inte kommer att ske förrän efter utvärderingen av det pilotprojekt som införts på grundval av direktiv 1999/85/EG rörande arbetsintensiva tjänster.

Det kan först noteras att genom rådets direktiv 2002/93/EG och rådets beslut 2002/954/EG förlängdes perioden för försöket till utgången av år 2003. Kommissionen har därefter lämnat det aviserade förslaget till ändring avseende de reducerade skattesatserna (KOM[2003]397 slutlig). Enligt kommissionen syftar förslaget till att ge medlemsstaterna lika möjligheter att tillämpa reducerade skattesatser på vissa områden (t.ex. restaurangtjänster). Det syftar också till att rationalisering av de många nuvarande avvikelserna när det gäller skattesatsens nivå som bara vissa medlemsstater får göra. Avsikten med förslaget är att bilaga H skall bli den enda referensförteckningen för avvikelser från normalskattesatsen. I förslaget beaktas den rapport i vilken försöket med tillämpning av reducerade skattesatser för arbetsintensiva tjänster utvärderas. Förslaget har varit föremål för diskussioner på såväl tjänstemannanivå som på ministernivå (Ekofin-rådet). Någon beslut har ännu inte fattats (1 juni 2005). Förslaget redogörs för mer utförligt i bilaga 3.

Eftersom rådet inte lyckats enas om något beslut rörande skattesatserna har perioden för försöket med lågmoms på arbetsintensiva tjänster förlängts på nytt nu till och med den 31 december 2005 genom direktiv 2004/15/EG. Skälet till förlängningen anges vara att man ville undvika ett oklart rättsligt läge från den 1 januari 2004.



Även de nya medlemsstaterna föreslås få motsvarande möjlighet. Se kommissionens förslag till direktiv (KOM[2004]295 slutlig) och förslag om beslut (KOM[2004]296 slutlig).

### **Resultatuppföljning 2003 av strategiprogrammet (från 2000)**

I resultatuppföljningen (KOM[2003]614 slutlig) redovisas vilka framsteg som gjorts vid genomförandet av strategiprogrammet. Dessutom redogörs för de nya initiativ inom ramen för programmet som kommissionen planerar att ta under de kommande åren.

Sammanfattningsvis konstaterar kommissionen att rådet sedan strategin lades fast har antagit nio förslag på mervärdesskatteområdet. Kommissionen uttalar vidare bland annat att den fortsätter att försöka modernisera det nuvarande systemet och se till att det tillämpas på ett mera enhetligt sätt. I en bilaga till dokumentet redogörs för de förslag som behandlas i rådet.

### **Arbete i rådet och kommissionens arbetsgrupper med att konsolidera och förenkla mervärdesskattedirektiven (det s.k. Recastarbetet)**

Som ett led i förenklingsarbetet pågår ett arbete i rådet och tidigare inom kommissionen och kommissionens arbetsgrupper med att konsolidera och strukturellt arbeta om det sjätte mervärdesskattedirektivet. Tanken är att de hittills antagna ändringsdirektiven skall arbetas in i det sjätte mervärdesskattedirektivet, se (KOM[2004]246). Nuvarande gräns mellan permanenta bestämmelser och övergångsordningen skall tas bort. Numreringen av nuvarande artiklar kommer ses över. Onödiga bestämmelser skall slopas och språkversionerna skall jämkas ihop. Avsikten är dock inte att denna omarbetning skall medföra några materiella förändringar av direktivens bestämmelser. När detta arbete är slutfört kommer det sjätte mervärdesskattedirektivet att upphöra och ersättas med ett nytt direktiv. I syfte att förbättra lagtextens kvalitet har kommissionen genomfört ett offentligt samråd på Internet av den lagtext som kommissionen tagit fram.

#### 4.1.2 EG-reglers förhållande till nationella regler

Den centrala rättsakten på mervärdesskatteområdet är som framgått av tidigare avsnitt det sjätte mervärdesskattedirektivet (inkluderande de ändringar som gjorts genom senare direktiv). Direktivet syftar till att på ett konkurrensneutralt sätt beskatta ekonomisk aktivitet genom en allmän skatt som är avsedd att träffa konsumtion av varor och tjänster. Direktivet reglerar vad som skall beskattas, var transaktionerna skall anses ha ägt rum, när transaktionen skall anses ha ägt rum, hur beskattningen skall gå till och vem som ansvarar för inbetalning av skatten.<sup>10</sup>

EG:s mervärdesskatterättsliga regler är i huvudsak beslutade i form av direktiv. Enligt artikel 249 i EG-fördraget skall ett direktiv med avseende på det resultat som skall uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat men när det gäller form och tillvägagångssätt skall detta överlåtas till de nationella myndigheterna att bestämma. Medlemsstaterna har således frihet att bestämma form och sätt för att uppnå de resultat som anges i direktiven. Meningen är emellertid att direktivets regler skall tillämpas på samma sätt i alla medlemsstater. I praktiken innebär detta att mervärdesskattelagen till sin effekt måste motsvara reglerna i beslutade direktiv på området.

Nedan redogörs för vissa principer och regler som medför att EG-rätten på olika sätt griper in i svenska förhållanden. Principen om direkt effekt, EG-konform tolkning, en medlemsstats skadeståndsskyldighet och fördragsbrottstalan. Såsom upprepas i slutsatserna till detta kapitel medför dessa principer att Sverige ofta inte har någon större valfrihet i fråga om man skall eller inte skall införa EG-rätten. Det har ofta annars framkommit i debatten att Sverige är lite väl villigt att anpassa sig först och bäst till olika EG-regler. När sådana diskussioner kommer upp är det viktigt att ha klart för sig att Sverige, oavsett om man formellt anpassar sig till EG-rätten, medborgarna och kommissionen ändå genom dessa principer ofta kan kräva att gällande EG-rätt skall tillämpas.

---

<sup>10</sup> Se en mer utförlig beskrivning i SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv.

## Direkt effekt

Trots att EG-reglerna i direktiv i första hand riktar sig till medlemsstaten kan de få betydelse för enskilda medborgare. Enligt EG-domstolens praxis kan enskilda under vissa förutsättningar åberopa direktivets regler även om de inte införlivats i den nationella rätten. Denna princip kallas EG-rättens direkta effekt. I praktiken innebär det att enskilda vid en nationell domstol kan åberopa EG-regeln trots att regeln antingen inte finns i den nationella lagstiftningen eller är felaktigt införd. Principen om direkt effekt gäller såväl bestämmelser i själva EG-fördraget som direktiv. För att en EG-regel på detta sätt skall kunna åberopas av den enskilde krävs dock att vissa förutsättningar är uppfyllda. Den EG-rättsliga regeln måste vara tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att kunna tillämpas i en nationell domstol.

Frågan om en enskild kan åberopa en regel direkt på detta sätt bedöms utifrån hur den åberopade regeln ser ut. Det är därför inte möjligt att uttala att alla bestämmelser i ett direktiv har direkt effekt. När det gäller det sjätte mervärdesskattedirektivet har många men inte alla artiklar bedömts ha direkt effekt. Om EG-domstolen inte har uttalat att en viss artikel har direkt effekt måste den myndighet eller domstol där en enskild gör gällande sin rätt direkt utifrån EG-rätten göra motsvarande bedömning. I vissa fall kan och i andra situationer måste nationella domstolar vända sig till EG-domstolen för att begära ett s.k. förhandsavgörande (artikel 234 i EG-fördraget). Syftet med förhandsavgörandet är att ge den nationella domstolen besked i den EG-rättsliga frågan men inte att avgöra tvisten i den nationella domstolen.

## EG-konform tolkning

Förutom principen om direkt effekt finns det även en princip om EG-konform tolkning som måste beaktas. Principen innebär att nationella regler som är en följd av ett direktiv skall tolkas i enlighet med direktivet. Även nationell rätt som utfärdats av annan anledning än att införa ett direktiv men som rör frågor som regleras i EG-rätten skall tolkas EG-konformt. En inskränkning i skyldigheten att utföra en EG-konform tolkning är dock att det endast kan ske i de fall den nationella rättens tolkningsprinciper medger en sådan tolkning av den nationella lagen. Om en rimlig

tolkning kan innebära att direktivets syfte fullföljs skall denna tolkningsmetod användas även om andra rimliga tolkningsalternativ står till buds. Men det är fortfarande endast den svenske rättstillämparen som kan avgöra om nationella tolkningsprinciper medger en EG-konform i det aktuella fallet.<sup>11</sup>

I mål C-106/89 Marleasing framgår principen (p. 8):

Härav följer att den nationella domstolen vid tillämpningen av nationell rätt, oavsett om det rör sig om bestämmelser som antagits före eller efter direktivet, är skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås och därmed agera i överensstämmelse med artikel 189 tredje stycket i fördraget.

Principen har bekräftats i ett flertal senare avgöranden av EG-domstolen.

Av litteratur som behandlar principen framgår att det inte är helt enkelt att definiera principen och se hur långt den sträcker sig. I boken *EU LAW*<sup>12</sup> analyseras ett antal rättsfall från EG-domstolen i vilka domstolen har resonerat kring principens tillämpningsområde. Frågor som analyseras är om principen kan medföra att en nationell domstol dömer emot en tydlig nationell regel, när skall en nationell domstol inte använda sig av EG-rätten, skall domstolen tillämpa EG-konform tolkning utan att principen åberopats av en part, kan principen medföra att enskilda åläggs skyldigheter som inte framgår av den nationella lagen samt principens relation till principen om direktivs direkta effekt. För en mer utförlig redogörelse hänvisas till nämnda bok.

### Skadeståndsskyldighet

Förutom att en enskild person kan åberopa principen om direkt effekt och att tolkningen av en viss bestämmelse skall ske enligt principen för EG-konform tolkning har det även vuxit fram praxis om att en enskild kan begära skadestånd, se framför allt målen i

<sup>11</sup> Se Kristina Ståhl och Roger P Österman (2000). För vidare redogörelser om olika EG-rättsliga principer hänvisas bl.a. till nämnda bok och Olof Allgårdh och Sven Norberg (1999). För fördjupade diskussioner om den föränderliga principen om direkt effekt hänvisas till *Direct Effect Rethinking a classic of EC Legal Doctrine* av J.M Prinssen och A.Schrauwen, Europa Law Publishing, Groningen 2002.

<sup>12</sup> *EU LAW Text, cases, and materials*, Third edition, Craig and De Búrca, Oxford University Press, 2002. Se särskilt s. 211–229.

EG-domstolen *Francovich och Brasserie du pêcheur*<sup>13</sup>. Syftet med att en enskild skall kunna få skadestånd är att skydda enskilda parter i medlemsstaterna mot de negativa konsekvenser som de kan få utstå till följd av att en medlemsstat bryter mot en skyldighet att genomföra gemenskapslagstiftning på nationell nivå. I *Francovich* uttalade domstolen att principen om statens ansvar för skada som har vållats enskilda genom sådana överträdelser av gemenskapsrätten som kan tillskrivas medlemsstaterna utgör en väsentlig del av fördragets system. Förutsättningen för att skadeståndsskyldighet skall kunna bli aktuell är att tre villkor är uppfyllda. För det första skall det resultat som föreskrivs i direktivet innebära att enskilda tilldelas rättigheter. För det andra skall innehållet i dessa rättigheter kunna utläsas på grundval av direktivets bestämmelser. Slutligen skall det föreligga orsakssamband mellan åsidosättandet av statens skyldighet och den skada som de drabbade personerna lidit.

I själva ersättningsfrågan skall den nationella rätten tillämpas. Den nationella rätten avgör såväl behörig domstol som förfaranderegler. EG-domstolen har dock uttalat att de materiella och formella villkor som fastställts i de olika nationella lagstiftningarna om skadestånd inte får vara mindre förmånliga än de villkor som avser liknande nationella ersättningsanspråk och inte heller utformas så, att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att få skadestånd (se *Francovich* paragraf 44).

Vid skadestånd som har samband med skatterätt torde den rättighet som oftast kan komma i fråga vara rätten att slippa att betala skatt.

När det gäller mervärdesskatt har frågan om skadestånd aktualiserats för Sverige i EG-domstolen vid ett tillfälle. Målet gällde Lindöpark AB<sup>14</sup> som drev en golfbana. Bolaget ville bli registrerat till mervärdesskatt (bli skattskyldig till moms) 1995 för att därigenom kunna göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som företaget debiterats. Enligt den svenska lagstiftning som gällde fram till och med 1996 var det inte möjligt för bolaget att bli registrerat till mervärdesskatt eftersom bolagets verksamhet enligt ML var undantagen från beskattning. Bolaget initierade en skadeståndstalan i allmän domstol. I målet yrkade bolaget att skadestånd skulle utgå med belopp motsvarande den ingående moms bolaget erlagt och som bolaget till följd av att Sverige för sent infört EG-

<sup>13</sup> De förenade målen C-6 och C-9/90 *Francovich/Bonifaci* och förenade målen C-46 och 48/93 *Brasserie du pêcheur*.

<sup>14</sup> Mål C-150/99 *Lindöpark AB*.

konforma regler inte kunnat göra avdrag för. Solna tingsrätt<sup>15</sup> ansåg att staten var skyldig att ersätta bolaget för den skada som bolaget lidit på grund av bristande implementering.

Målet överklagades till Svea hovrätt av staten genom Justitiekanslern. På grund av osäkerheten i den EG-rättsliga bedömningen beslöt hovrätten att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen. EG-domstolen uttalade i sin dom bland annat att ett generellt undantag från beskattning av tillhandahållande av lokaler och andra anläggningar samt upplåtelse av verksamhetstillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning utgjorde en sådan klar överträdelse av gemenskapsrätten som kan grunda skadeståndsskyldighet för en medlemsstat. Efter EG-domstolens avgörande valde Justitiekanslern att återkalla statens talan.<sup>16</sup>

### Fördragsbrottstalan

Ovan har redogjorts för hur en enskild genom att i en nationell domstol luta sig mot principerna om direkt effekt och EG-konform tolkning kan åberopa EG:s regelverk antingen i en ordinär process (t.ex. i en skatteprocess i förvaltningsdomstol) eller i en skadeståndsprocess (jfr. Lindöparksmålet).

Ett annat förfarande som kan leda till att medlemsstaten som sådan får betala ett skadestånd är en s.k. fördragsbrottstalan. Om en medlemsstat inte uppfyller en skyldighet enligt EG-fördraget (se EG-fördraget artiklarna 226 och 227) kan kommissionen och medlemsstaterna väcka en fördragsbrottstalan vid EG-domstolen. Enskilda har däremot ingen talerätt i dessa mål. Det kan dock antas att vissa av de anmälningar som kommissionen ger in till EG-domstolen om fördragsbrott har sitt ursprung i att en enskild medborgare eller ett enskilt företag uppmärksammat kommissionen på en felaktig lagstiftning.

### Slutsatser

Av redogörelsen ovan framgår att Sverige liksom andra medlemsstater är bundna av att i olika former följa EG:s mervärdesskatte regler. Vidare framgår att det finns möjligheter för enskilda

---

<sup>15</sup> Solna tingsrätts dom den 29 september 1997 i mål nr T 360/96.

<sup>16</sup> Svea hovrätts protokoll den 3 maj 2001 i mål nr T 1321-97.

att åberopa EG-rätten i en nationell process. En sådan talan kan antingen bestå i att domstolen tillämpar den aktuella EG-rättsliga regeln i ett ordinärt förfarande (t.ex. att en svensk skattedomstol tillämpar sjätte mervärdesskattedirektivet i stället för den svenska mervärdesskattelagen) eller att den enskilde initierar en skadeståndstalan för att få ersättning för den skada som förorsakats honom.

De regler som redogjorts för visar med tydlighet att den nationella lagstiftaren och domstolen genom medlemskapet i EG i vissa avseenden fått en begränsad självbestämmanderätt. Detta är tydligt i mervärdesskattesammanhang då regelverket på EG-nivå är omfattande och detaljerat. En omständighet som medför att kommissionen kan finna anledning att särskilt ägna uppmärksamhet åt felaktigheter i den nationella mervärdesskattelagstiftningen är att, såsom redogjorts för tidigare, mervärdesskatten utgör en av baserna för att beräkna medlemsstatens avgift till EU. Om en medlemsstat tillämpar en undantagsbestämmelse som inte tillämpas av andra medlemsstater medför detta att den medlemsstatens avgift till EU (förutsatt att inte någon korrigerings görs vid bestämmandet av avgiften<sup>17</sup>) beräknas på ett för lågt belopp.

Genomgången av de rättsliga möjligheter som står kommissionen, medlemsstater och enskilda till buds visar att det finns många medel att angripa respektive gå förbi en nationell mervärdesskattelagstiftning som inte överensstämmer med EG-rätten. Enligt utredningens uppfattning kan det av denna anledning vara riskabelt att ta allt för stort intryck av de resonemang som ibland förs om att Sverige i alltför hög grad anpassar sig till EU (inför ofördelaktiga regler eller avstår från att skapa regler som skulle kunna vara fördelaktiga för landet).

---

<sup>17</sup> Vid beräkningen av ett medlemslands avgift till EU beräknas avgiften som en procentandel av den "korrekta" momsbasen. Med korrekt momsbas menas att landet beskattar de varor och tjänster som skall beskattas enligt sjätte direktivet och tillämpar undantag från beskattning för sådana transaktioner som enligt samma direktiv inte skall beskattas. Om en medlemsstat inte beskattar (undantar från beskattning) en transaktion som skall beskattas blir den medlemsstatens intäkter och underlag för momsen mindre än som är tänkt. Om EU-avgiftens skattesats tillämpas på detta underlag blir också EU-avgiften lägre än den rätteligen borde vara (inte rättvist mellan medlemsstaterna). Om en medlemsstat tillämpar reglerna felaktigt korrigeras underlaget ofta för den felaktiga medlemsstatens felaktiga tillämpning. Korrigerings kan även ske när en medlemsstat har tillstånd att ha avvikande regler enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet men att det medgivandet inte innebär att det inte skall påverka beräkningen av avgiften till EU. I dessa fall får således medlemsstaten uppskatta underlag för denna avvikelse.

### 4.1.3 Rättsprinciper som domstolen använder sig av i mervärdesskattemål

Vissa allmänna rättsgrundsatser kan utläsas av EG-domstolens praxis i skattemål samt i EU:s rättsakter i övrigt. Alhage (2001)<sup>18</sup> poängterar att de olika principer som tillämpas i mervärdesskattesammanhang i stora delar överlappar varandra varför gränsdragningen mellan dem inte är så tydlig.

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

*Reciprocitetsprincipen* hänger nära samman med mervärdesskatteprincipen och innebär att den utgående skatten hos en säljare skall vara lika stor som den ingående skatten hos köparen. Det finns även en tidsmässig reciprocitetsprincip som framgår av artikel 17.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet ("Avdragsrätt inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet").

*Likabehandlingsprincipen* (artikel 6 EG-fördraget) är en grundläggande princip inom gemenskapsrätten och innebär att jämförbara situationer inte skall behandlas olika om inte en skillnad i behandling är objektivt berättigad. Regeln innebär således ett förbud mot diskriminering på grund av nationalitet. Artikel 6 kompletteras inom olika områden varvid artikel 95 behandlar interna skatter och avgifter.

*Skatteneutralitetsprincipen* utgör hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (domen i mål C-216/97 Gregg p. 20). Principen utgör också hinder mot att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende (domen i mål C-481/98 Kommissionen mot Frankrike).

*Rättssäkerhetsprincipen* är en central princip som omfattar såväl ett retroaktivitetsförbud som en förväntningsprincip. Rättssäkerhetsprincipen blir i första hand aktuell vid frågor om förutsebarhet. En part skall vid en given tidpunkt kunna förutse vilken rättsföljd ett agerande från hans sida kommer att föranleda. Principen finns inte reglerad i fördragen.

---

<sup>18</sup> Beskrivningen bygger till stora delar på uppgifter från denna bok.



*Proportionalitetsprincipen* framgår av artikel 5 i EG-fördraget. Principen innebär att en åtgärd skall vara lämplig, nödvändig och proportionell för att uppnå sitt mål.

När det gäller både skatteneutralitetsprincipen och lika-behandlingsprincipen kommer utredningen att närmare gå in på dessa principer i samband med redogörelsen om vilka generella regler som måste beaktas vid lagstiftning som har samband med olika skattesatser.

#### 4.1.4 Mervärdesskattelagens anpassning till sjätte direktivet

I kapitel 2 och 3 har mervärdesskatten som skatteform och bakgrunden till mervärdesskattelagen beskrivits. Avsikten är att den svenska mervärdesskattelagen till sin effekt skall motsvara reglerna i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Vid de olika lagstiftningsprojekt som genomförts inom mervärdesbeskattningen har EG:s regler med olika styrka beaktats. Redan när förordningen om mervärdesskatt infördes 1968 fanns det en stor medvetenhet om att samtliga dåvarande medlemsländer i EEC skulle införa mervärdesskatt inom några år och att Danmark hade infört en generell mervärdesskatt vid halvårsskiftet 1967. I propositioner av den svenska regeringen som har avlämnats därefter har EG-rätten i olika former beaktats.

I samband med medlemskapet anpassades ML i syfte att överensstämma med EG:s regler. Genom den nya mervärdesskattelagen, som trädde i kraft den 1 juli 1994 (SFS 1994:200, prop. 1993/94:99), infördes ändringar i systematiskt hänseende som närmade ML:s regler till EG:s regler. En teknisk anpassning skedde den 1 januari 1995 inför EU-inträdet (SFS 1994:1798, prop. 1994/95:57). Därefter har ML ändrats vid ett flertal tillfällen när direktiv som beslutats efter medlemskapet införts i svensk lagstiftning eller när justeringar ansetts behövliga för att ytterligare närma lagstiftningen till EG-rätten. Exempel på det utgör prop. 1994/95:202 *Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor*, prop. 1995/96:232 *Skattefrihet för internationella organisationer, diplomater m.fl. – mervärdesskatt och punktskatter*, prop. 1995/96:58 *EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen*, prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*, prop. 1996/97:81 *Mervärdesskatt – Beskattningsland för telekommunikationstjänster, m.m.*, prop.

1997/98:148 *Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet m.m.*, prop. 1998/99:69 *Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld*, prop. 2001/02:28 *Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige*, prop. 2002/03:77 *Mervärdesskatte regler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar* och prop. 2003/04:26 *Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt*.

Det kan i sammanhanget nämnas att Mervärdesskatteutredningen genom betänkandet *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*, SOU 2002:74, har lämnat förslag om ytterligare anpassningar av ML till EG:s mervärdesskatte regler. Anpassningarna gäller framför allt vissa grundläggande begrepp samt regler om ideella föreningar. Utredningens förslag bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

### **Regler i Sveriges anslutningsfördrag som avviker från de regler som annars gäller**

Sverige var vid inträdet i EG skyldigt att anpassa reglerna i ML efter EG:s regelverk även i de delar detta var av övergångskaraktär. I anslutningsfördraget (SFS 1994:1501 s. 5792) framgår dock att denna skyldighet i några delar begränsades genom de förhandlingar som fördes vid inträdet. Sverige behövde fram till den 31 december 1995 inte beskatta tillhandahållande av biobiljetter. För små och medelstora företag får Sverige i avvaktan på att gemenskapsbestämmelser antas ha förenklade regler om tidpunkten för när deklaration skall avlämnas och ha skattebefrielse för skattskyldiga vars omsättning understiger 10 000 ecu per år. Under övergångsperioden får Sverige vidare tillåta skattebefrielse med återbetalning av i tidigare led erlagd skatt för tidningar, inklusive radio- och kassettidningar för synskadade, av läkemedel till sjukhus eller av receptbelagda läkemedel eller framställning av tidskrifter för ideella föreningar eller tjänster som har samband med sådan framställning. Sverige får vidare, så länge någon av de tidigare medlemsstaterna har sådana befrielser, ha skattebefrielser för vissa tjänster som utförs av författare, konstnärer och artister, inträde till sportevenemang, tillhandahållande av nyuppförda byggnader och mark för bebyggelse samt passagerartransporter.

## 4.2 Gällande EG-regler om skattesatser

I bilaga 3 till betänkandet redovisas historiken bakom de regler som gäller i dag i fråga om skattesatser inom EG. I det avsnitt som nu följer redovisas de regler som i dag gäller EG-rättsligt och således utgör ramen för motsvarande svenska regler. För att inte tynga redovisningen och då det inte heller i detta sammanhang kan anses motiverat kommer redogörelsen hållas på ett översiktligt plan. I andra delar av betänkandet, t.ex. i samband med kartläggningen av avgränsningsproblem, och speciellt i det kommande slutbetänkandet kan det sannolikt finnas anledning att göra en djupare analys av vissa regler.

### 4.2.1 Normalskattesatsen

Enligt artikel 12 i sjätte direktivet framgår att normalskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

Av första, andra och sjätte direktivet framgår att ända sedan mervärdesskattesystemets införande har det gällt att normalskattesatsen skall vara densamma för varor och tjänster. Regler om vad som utgör leverans av en vara respektive tillhandahållande av en tjänst finns i artikel 5 och 6 i direktivet. I artikel 5 finns en uppräkningslista av varor medan det i artikel 6 konstateras att med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5. Trots dessa bestämmelser kan det ändå uppstå situationer som inte är helt lättbedömda. I redogörelsen i avsnitt 4.3 och bilaga 3 om vissa centrala principer redogörs mer utförligt för definitionen.

Den skattesats medlemslandet får tillämpa får inte vara lägre än 15 procent. Bestämmelsen gäller fram till och med den 31 december 2005, varefter rådet är tvunget att fatta ett beslut om förlängning om bestämmelsen fortfarande skall gälla.<sup>19</sup> Sverige kan således inte införa en normalskattesats som understiger 15 procent.

Däremot finns det inte någon bestämmelse som uttalar vilken nivå normalskattesatsen högst får uppgå till. Kommissionen har dock i tidigare förslag till direktiv om grundskattesatsen föreslagit

---

<sup>19</sup> Det kan noteras att kommissionen lämnat ett förslag om förlängning av dessa regler (KOM[2005]136 slutlig).

att det även skulle finnas en övre gräns om 25 procent<sup>20</sup>. Skälet bakom förslag till en sådan begränsning har varit att kommissionen ansett att större skillnader mellan ländernas normalskattesatser skulle kunna ge upphov till snedvridningar av konkurrensen varför en övre gräns borde fastslås för att säkerställa den inre marknadens funktion.

Någon enhällighet om en sådan övre gräns har dock aldrig uppnåtts. En anledning är troligen att det finns medlemsländer som inte vill ha sin handlingsfrihet beskuren på detta sätt. Värt att notera är dock det protokollsuttalande som gjordes när den nuvarande bestämmelsen om tillämplig normalskattesats beslutades.

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

Ett protokollsuttalande har inte samma rättsverkan som en direktivbestämmelse. Å andra sidan måste uttalandet anses medföra att en medlemsstat som avviker från det gemensamma uttalandet kommer att utsättas för kritik om medlemsstaten inte kan motivera sitt agerande på ett övertygande sätt.

I nuläget skiljer sig normalskattesatsen från 15 procent (Luxemburg och Cypern) till 25 procent (Sverige, Danmark och Ungern). De skattesatser som för närvarande tillämpas redovisas mer i detalj i avsnitt 4.4. I praktiken innebär därför uttalandet att så länge Luxemburg eller Cypern tillämpar en normalskattesats om 15 procent kan det vara svårt för Sverige att höja normalskattesatsen.

#### 4.2.2 De reducerade skattesatserna

Medlemsstaterna får förutom normalskattesatsen tillämpa en eller två reducerade skattesatser (artikel 12.3 a). Dessa måste vara lägst 5 procent. Till skillnad mot regeln om lägsta tillåtna nivå för normalskattesatsen (15 procent) är inte reglerna om de reducerade skattesatserna tidsbegränsade. De varor och tjänster som kan beskattas med reducerad skattesats är i första hand varor och

---

<sup>20</sup> Se förslag till direktiv till rådet år 1995 (KOM[95]731 slutlig) och år 1998 (KOM[1998]693 slutlig).

tjänster som räknas upp i bilaga H till det sjätte mervärdesskattedirektivet.

I det följande kommer reglerna i bilaga H att redovisas. Därefter kommer några ytterligare bestämmelser som alla länder kan tillämpa men som regleras i annan ordning att redovisas. Slutligen redogörs i nästa avsnitt (4.2.3) för regler som enbart vissa länder kan tillämpa (särskilt övergångsregler).

Det är viktigt att poängtera att till skillnad mot reglerna om undantag från beskattning i artikel 13 är det frivilligt för medlemsstaterna att tillämpa reglerna om reducerad skattesats. Medlemsstaten kan därför välja i vad mån man anser att det är lämpligt att tillämpa någon av de bestämmelser som möjliggör att en lägre skattesats tillämpas. I praktiken tillämpar länderna i stor omfattning reducerad skattesats i olika situationer. Danmark och Slovakien är de enda länder inom EU<sup>21</sup> som inte tillämpar reducerad skattesats i något sammanhang.<sup>22</sup>

Förutom normalskattesatsen och de reducerade skattesatserna finns det länder som tillämpar s.k. superreducerade skattesatser (eng. super reduced rates) och parkeringsskattesatser (eng. parking rates). Med superreducerad skattesats avses en skattesats som ligger under den lägsta minimiskattesats som anges i artikel 12.3, dvs. under fem procent. Med parkeringsskattesats avses en skattesats på lägst tolv procent som tillämpas på andra varor än sådana som nämns i bilaga H. Båda dessa former av skattesatser tillämpas av vissa medlemsländer med stöd av övergångsregler i artikel 28. Skattesatserna kan dock enbart tillämpas av ett medlemsland som var medlem när bilaga H beslutades och begränsas till vissa varor och tjänster (se nedan i redogörelse för övergångsregler som inte alla medlemsländer kan tillämpa, avsnitt 4.2.3).

### **Varor och tjänster som räknas upp i bilaga H till det sjätte mervärdesskattedirektivet**

Enligt artikel 12.3 a tredje stycket får medlemsstaten tillämpa reducerad skattesats på tillhandahållanden av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H. Uppräkningen i bilagan är central för

<sup>21</sup> I hela världen är det över 50 procent som enbart tillämpar en skattesats, se tabell 4.6.

<sup>22</sup> Det kan dock noteras att i mervärdiafgiftsloven 30 § finns regler om att en konstnär och hans arvingar vid försäljning av konstnärens eget verk får beräkna momsen på ett underlag som endast motsvarar 20 procent av det vanliga underlaget. I praktiken motsvarar regeln en reducerad skattesats.

alla diskussioner om reducerade skattesatser eftersom uppräkningen i praktiken motsvarar de varor och tjänster för vilka medlemsländerna genom eget beslut nu kan införa reducerad skattesats. Övriga möjligheter att tillämpa reducerad skattesats är i praktiken begränsade på något sätt. Den vanligaste begränsningen är att regeln enbart gäller övergångsvis (avsikten var att reglerna endast skulle tillämpas fram t.o.m. den 31 december 1996) för de länder som vid en viss given tidpunkt tillämpade en lägre skattesats på den varan eller tjänsten (se 4.2.3). En annan begränsning kan vara att kommissionen måste godkänna åtgärden (t.ex. gas och el).

I bilaga H finns det sjutton stycken punkter (kategorier) under vilka olika typer av tjänster och varor räknas upp. Som nämnts tidigare är det frivilligt om medlemsstaten vill tillämpa någon av punkterna. I praktiken har länderna valt relativt fritt ur de olika kategorierna. Reducerad skattesats har t.ex. tillämpats för vissa livsmedel men inte för andra.

## Bilaga H

1 Livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människor och djur; levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda för framställningen av matvaror; varor som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel.

2 Vattenförsörjning.

3 Farmaceutiska varor av de slag som normalt används för hälsovård, förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte, inbegripet varor som används som preventivmedel eller för sanitärt skydd.

4 Medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra apparater som normalt är avsedda att lindra eller behandla invaliditet, för den handikappades uteslutande personliga bruk, inbegripet reparationer av sådana varor, samt barnbilsäten.

5 Transport av passagerare och medfört bagage.

6 Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, cirkulär och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, sjökort och hydrografiska eller liknande diagram), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

7 Tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar. Mottagning av radio- och TV-sändningar.

8 Tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer.

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

10 Tillhandahållande av varor och tjänster av de slag som normalt är avsedda för jordbruksproduktion men exklusive kapitalvaror såsom maskiner och byggnader.

11 Logi som tillhandahålls av hotell och liknande företag, inbegripet tillhandahållandet av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och husvagnsparkering.

12 Tillträde till sportevenemang.

13 Utnyttjande av sportanläggningar.

14 Tillhandahållande av varor och tjänster av välgörenhetsorganisationer som är erkända av medlemsstaterna och som är engagerade i socialvård eller socialt trygghetsarbete, i den mån detta inte är undantaget enligt artikel 13.

15 Tjänster som tillhandahålls av begravningsentreprenörer och krematorietjänster, jämte därmed sammanhängande varor.

16 Sjukvårds- och tandvårdstjänster liksom värmebehandling, den mån dessa tjänster inte är undantagna enligt artikel 13.

17 Tjänster som tillhandahålls i anslutning till gatuhållning, sophämtning och avfallshantering, utom tillhandahållandet av sådana tjänster av organ som nämns i artikel 4.5.

När medlemsstaterna inför reducerad skattesats enligt bilaga H får medlemsstaten använda den kombinerade tull- och statistiknomenklaturen<sup>23</sup> för att fastställa den exakta täckningen av respektive kategori.

## Naturgas och elektricitet

I artikel 12.3 b anges att en medlemsstat får tillämpa reducerad skattesats på tillhandahållande av naturgas och elektricitet, under förutsättning att ingen risk föreligger för snedvridande verkningar på konkurrensen. Om en medlemsstat vill utnyttja denna möjlighet skall medlemsstaten underrätta kommissionen om det. Kommissionen skall fatta beslut om det finns risk för snedvridning av konkurrensen.

---

<sup>23</sup> Sverige har i författningstext i detta sammanhang valt att inte hänvisa till den Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen. Däremot har det angivits i förarbetena till 7 kap. 1 § tredje stycket 1 (prop. 2002/03:45, bokmomsen) att avgränsningen kan ske med hjälp av dessa varukoder. Dessutom har systemet använts i 9 a kap. ML för att definiera konstverk m.m.

## Konstverk

I artikel 12.3 c ges medlemsstaterna möjlighet att tillämpa reducerad skattesats på import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Om en medlemsstat väljer att tillämpa reducerad skattesats på import får medlemsstaten även införa regler som medför att reducerad skattesats tillämpas för leveranser av konstverk som företas av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare.

Om skattesatsen är nedsatt på import får medlemsstaten även tillämpa reducerad skattesats på leveranser av konstverk som görs tillfälligt av en skattskyldig person som inte är en skattskyldig återförsäljare. Förutsättningen för att reducerad skattesats skall få tillämpas i detta fall är att konstverken har importerats av denne själv, eller de har levererats till honom av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare, eller när de gett honom rätt till fullt avdrag av mervärdesskatten. Vad som utgör konstverk enligt denna regel framgår av artikel 26a A a.

## Övergångsbestämmelse om prydnadsväxter

Enligt artikel 28.2 i får medlemsstaterna under övergångsperioden tillämpa en reducerad skattesats för tillhandahållande av levande växter och andra produkter från blomsterodling (inklusive lökar, rötter och liknande produkter, snittblommor och prydnadsbladväxter) liksom för tillhandahållande av vedbränsle.

## Import

Enligt artikel 12.5 skall samma skattesats användas för import av varor som för leverans av varor inom det egna landets territorium. Ett undantag från den regeln är import av konstverk. Om ett land väljer att tillämpa lägre moms på import av konstverk behöver medlemsstaten inte medge (fastän det är möjligt enligt artikel 12.3 c) att även upphovsmannens omsättning av konstverk inom landet beskattas med reducerad skattesats.



### 4.2.3 Gällande regler som inte kan tillämpas av alla medlemsstater

#### Övergångsbestämmelser

I artikel 28 i sjätte direktivet finns det ett stort antal övergångsbestämmelser. Av artikel 28I framgår att dessa övergångsregler skall gälla till dess rådet har beslutat om det slutliga momssystemet. Vid bestämmelsens införande var avsikten att rådet före den 31 december 1995 och med ikraftträdande den 1 januari 1997 skulle ha fattat ett sådant beslut. Något beslut fattades inte då och i nuläget verkar det inte finnas anledning att tro att ett sådant beslut kommer att fattas inom den närmaste framtiden (jämför strategipapperen).

Övergångsreglerna är i övrigt ofta av den typen att medlemsländer fått lov att bibehålla regler som de tidigare tillämpat. När det gäller skattesatserna kan det vid en genomläsning av de övergångsregler i artikel 28 som berör detta område ofta vara svårt att se vilken effekt varje regel egentligen har. För att få en fullständig bild skulle det i många fall krävas att de regler respektive medlemsland hade den 1 januari 1991 studerades noggrant. Ibland kan dessa bestämmelser t.o.m. härstamma från tiden före det första och andra direktivet 1968. Effekten är dock ofta att ett annat medlemsland har tillåtelse att tillämpa reducerad skattesats på varor och tjänster trots att Sverige saknar möjlighet att införa motsvarande regel.

Tillämpningen och efterlevnaden av övergångsreglerna har också föranlett en del mål i EG-domstolen. I Terra/Kajus (Terra/Kajus 1993–) görs ett försök att schematiskt förklara övergångsreglerna. Nedan görs en sammanfattning som följer den uppställningen.

En medlemsstat *fick bibehålla* regler om den reducerade skattesatsen tillämpades före den 1 januari 1991:

- reducerade skattesatser under fem procent (ner t.o.m. noll procent) för tillhandahållande av varor och tjänster som inte finns uppräknade i bilaga H
- reducerade skattesatser under fem procent (ner t.o.m. noll procent) för tillhandahållande av varor och tjänster som finns uppräknade i bilaga H
- reducerade skattesatser mellan fem procent och normalskattesatsen på restaurangtjänster, barnkläder, barnskor och bostäder.

En medlemsstat *fick införa*:

- reducerad skattesats under fem procent (ner till noll procent) på varor och tjänster som räknas upp i bilaga H samt på restaurangtjänster, barnkläder, barnskor och bostäder om landets normalskattesats den 1 januari 1991 var 13 procent eller lägre
- reducerad skattesats på lägst tolv procent på andra varor och tjänster än som nämns i bilaga H om medlemsstaten den 1 januari 1991 tillämpade reducerad skattesats på den typen av tillhandahållanden.

### Försöket med lägre moms på arbetsintensiva tjänster

Genom direktiv 1999/85/EG beslutades att rådet efter förslag från kommissionen fick tillåta en medlemsstat under period om högst tre år mellan den 1 januari 2000 till och med den 31 december 2002 tillämpa reducerad skattesats på vissa tjänster. Sverige valde att inte delta i försöket.

Syftet med direktivet var att göra det möjligt för de medlemsstater som så önskade att göra ett försök med reducerad skattesats på dessa tjänster för att se vilka effekter det skulle få på skapandet av sysselsättning och på den svarta ekonomin. Rådet hade bedömt att arbetslösheten var ett så allvarligt problem att det var befogat att genomföra ett försök av denna art. Det fanns även en förhoppning om att en tillämpning av reducerad skattesats skulle göra de berörda företagen mindre benägna att ansluta sig till eller stanna kvar i den svarta ekonomin. Eftersom införande av lägre skattesatser skulle kunna leda till negativa konsekvenser för skattnutraliteten och en väl fungerande inre marknad ansågs det nödvändigt att försöket tidsbegränsades.

Varje medlemsstat som ville införa åtgärden skulle underrätta kommissionen om detta före den 1 november 1999. De medlemsstater som valde att delta i försöket åtog sig också att senast den 1 oktober 2002 utarbeta en detaljerad rapport med en övergripande bedömning av åtgärdens effektivitet när det gäller skapandet av sysselsättning och verkningsfullhet. Kommissionen skulle före 2002 års utgång lägga fram en övergripande utvärdering.

De tjänster (fem olika kategorier) som medlemsstaten kunde ansöka om att få tillämpa reducerad skattesats på infördes i en

bilaga K till sjätte direktivet. En begränsning var att medlemsstaten enbart kunde få tillstånd att tillämpa reducerad skattesats på tjänster i två av kategorierna (i undantagsfall tre). I annex K räknas följande tjänster upp.

1. Små reparationstjänster: cyklar, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne (inbegripet lagning och ändring).
2. Renovering och reparation av privata bostäder, dock ej material som utgör en betydande del av tjänstens värde.
3. Fönsterputsning och städning i privata hushåll.
4. Hemtjänster (t.ex. hemhjälp och vård av barn, gamla, sjuka eller personer med funktionshinder).
5. Frisörverksamhet.

De medlemsstater som i olika omfattning valde att ansluta sig till försöket med lägre moms på arbetsintensiva tjänster var: Belgien, Grekland, Spanien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal och Storbritannien (Isle of Man).<sup>24</sup>

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

Avsikten var att kommissionen skulle göra en övergripande och ingående utvärdering av de nationella rapporterna om försöket före den 31 december 2002. Denna analys skulle vid behov följas av ett förslag till ett slutgiltigt beslut om vilken skattesats som skulle tillämpas på arbetsintensiva tjänster. Skälet till att försöksperioden förlängdes var att den tid som kommissionen hade till sitt förfogande att göra denna analys nu ansågs otillräcklig.

Kommissionen lämnade sin rapport den 2 juni 2003 (KOM[2003]309 slutlig). Sammanfattningsvis menade kommissionen att de reducerade skattesatserna fått ett mycket svagt, eller till och med obefintligt, genomslag i priserna. Genomslaget menade man dessutom i allmänhet vara av begränsad omfattning och att inga varaktiga effekter hade påvisats i försöket. Slutsatsen var att åtgärden att sänka skattesatsen inte kunde få några betydande effekter på efterfrågan.

Avsikten var som nämnts att försöket skulle upphöra den 31 december 2003. Till följd av att rådet inte lyckats enas om något

---

<sup>24</sup> Rådets beslut 2000/185/EG.

beslut rörande förslaget om reducerade skattesatser (KOM[2003]397 slutlig) har perioden för försöket med lågmoms på arbetsintensiva tjänster förlängts till och med den 31 december 2005 genom direktiv 2004/15/EG. Skälet till förlängningen anges vara att man vill undvika ett oklart rättsligt läge från den 1 januari 2004.

Kommissionen har lämnat förslag till ett nytt direktiv (KOM[2004]295 slutlig) om anpassning av det sjätte direktivet med anledning av Tjeckiens, Estlands, Cyperns, Lettlands, Litauens, Ungerns, Maltas, Polens, Sloveniens och Slovakien anslutning. I förslaget anges att de anslutande länder som uttryckt önskemål om att tillämpa reducerad skattesats på vissa arbetsintensiva tjänster som räknas upp i bilaga K bör få möjlighet till detta. I förslag till rådets beslut den 21 april 2004, KOM(2004)296 slutlig, föreslås att rådet skall ge Tjeckien tillstånd att använda reducerad skattesats för fönsterputsning, städning i privata hushåll och hemtjänster. Kommissionen föreslår också att Polen skall få tillstånd att tillämpa reducerad skattesats på små reparationstjänster som rör cyklar, skor och lädervaror samt kläder och hushållslinne (inbegripet lagning och ändring).

### Särskilda regler för Sverige

Vid anslutningen till EU skulle de svenska reglerna anpassas i alla delar till EG:s regelverk. Detta gällde även övergångsreglerna. Vid förhandlingarna om medlemskapet beslutades att Sverige under övergångsperioden fick tillämpa vissa skattesatsregler som avvek från det sjätte mervärdesskattedirektivet ((Fördraget om anslutning till Europeiska unionen, SFS 1994:1501, Bilaga XV, IX beskattning). Under övergångsperioden tillåts Sverige att tillämpa 0-skattesats för dagstidningar, försäljning av läkemedel till sjukhus, receptbelagda läkemedel och framställning av tidskrifter för ideella föreningar eller tjänster som har samband med sådan framställning, jämför kapitel 6.

### 4.3 Rättsprinciper för fastställande av mervärdesskattesatser i EU

Vid en kartläggning och analys av de avgränsningsproblem som finns vid tillämpning av olika skattesatser respektive undantag från beskattning är det uppenbart att vissa problem som framkommer inom olika områden har en gemensam grund. Av den anledningen bör vissa grundläggande principer redovisas. I detta sammanhang redovisas vissa av principerna mycket kortfattat. För en mer fullständig redogörelse hänvisas i dessa fall till bilaga 3.

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

De frågeställningar/principer som uppkommer i detta sammanhang är:

- Hur skall tillhandahållanden som kan sägas bestå av flera olika delar beskattas (delnings- och huvudsaklighetsprincipen)?
- I vilken mån kan en medlemsstat tillämpa olika skattesatser på varor och tjänster som liknar varandra (likabehandlingsprincipen/skatteneutralitetsprincipen)?
- Hur avgör man om det som tillhandahålls utgör en vara eller en tjänst?
- Hur påverkas avdragsrätten av att en näringsidkare har en verksamhet inom vilken han både utför skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från beskattning (avdragsrätt i blandad verksamhet)?
- Vad säger EG:s regler om statsstöd?

- Vad innebär den EG-rättsliga regeln att tillämpningen av en reducerad skattesats inte får medföra att näringsidkaren regelmässigt får tillbaka mer moms än han betalar?

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

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

Frågan har självfallet enbart betydelse om delarna i tillhandahållandet beskattas på olika sätt (undantag, normalskattesatsen eller reducerad skattesats). I svensk rätt benämns de olika principer som är tillämpliga för att bedöma en sådan situation för ”delningsprincipen” respektive ”huvudsaklighetsprincipen”.

I den EG-rättsliga praxisen har man uttalat att även om varor/tjänster i regel skall anses som fristående får inte en prestation som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst delas upp på ett konstgjort sätt så att mervärdesskattesystemets funktion försämras. När det gäller frågan om huruvida beskattningsunderlaget skall delas upp eller inte samt vilken tjänst som skall anses utgöra den tjänst som skall beskattas är C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) det vägledande rättsfallet.

Någon enkel lösning finns inte på alla de olika situationer som kan uppstå. Detta framgår med tydlighet genom att denna fråga har varit föremål för ett stort antal avgöranden såväl nationellt som EG-rättsligt. I punkt 27 i CPP uttrycker domstolen att det på grund av olikheter mellan olika affärshändelser knappast är möjligt att uttömmande ange hur principen skall tillämpas i varje enskilt fall (p. 27). Slutsatsen måste därför bli att man får tolka varje enskilt fall mot EG-domstolens och den nationella domstolens praxis för att försöka hitta en korrekt lösning.

En grundligare redovisning av problembilden och nuvarande rättsläge görs i bilaga 3.

### 4.3.2 Får liknande varor/tjänster beskattas med olika skattesats (likabehandlingsprincipen och skatteneutralitetsprincipen)?

Här redogörs kortfattat för likabehandlings- och skatteneutralitetsprincipen och den inverkan dessa har på en medlemsstats möjlighet att tillämpa olika skattesatser på varor och tjänster som liknar varandra. En mer omfattande redogörelse och analys görs i bilaga 3.

#### Likabehandlingsprincipen och skatteneutralitetsprincipen

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

Vid frågan om det är möjligt att tillämpa olika skattesats på varor som liknar varandra måste även hänsyn tas till skatteneutralitetsprincipen. Genom att likabehandlingsprincipen och skatteneutralitetsprincipen i viss mån går i varandra och då det i doktrinen läggs olika vikt vid olika aspekter av framför allt skatteneutralitetsprincipen är det inte alltid uppenbart vilken princip som tillämpas och i vilken roll den tillämpas.

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

#### Den mervärdesskatterättsliga behandlingen av identiska eller liknande produkter

Genom de rapporter som kommissionen lagt fram och av innehållet i det förslag till direktiv om reducerade skattesatser (KOM[2003]397 slutlig) kan man sluta sig till att kommissionen accepterar att olika skattesats tillämpas inom en kategori (inom en punkt i bilaga H). Uttalanden i rapporter m.m. redovisas i bilaga 3.

Vidare kan man av samma skäl sluta sig till att kommissionen accepterar att olika skattesatser tillämpas på olika arter av en

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

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

Att tillämpa olika skattesats beroende på vilket land varan produceras i eller från vilket land den saluförs är inte möjligt enligt likabehandlingsprincipen. Däremot utesluter inte likabehandlingsprincipen att man inom landet tillämpar olika skattesatser som objektivt kan motiveras och som är förenliga med sekundärrättens regler.

Skatteneutralitetsprincipen utgör dock hinder inom landet mot att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Sådana varor måste belastas med en enhetlig skattesats.

Principen om skatteneutralitet innefattar en princip om enhetlig skattesats och en princip om att snedvridningar av konkurrensen skall undanröjas.

I några rättsfall under senare år har domstolen visat när skatteneutralitetsprincipen inte förhindrar att olika skattesats används på tillhandahållanden som liknar varandra. I mål C-481/98, Kommissionen mot Frankrike har domstolen bedömt att principen inte utgör hinder för att olika skattesats tillämpas i det aktuella fallet på omsättning av ersättningsgilla läkemedel och andra läkemedel. I mål C-384/01, Kommissionen mot Frankrike, uttalas tydligare än tidigare att förbud mot att tillämpa olika skattesatser på liknande varor enbart föreligger om det finns risk för att tillämpningen snedvrider konkurrensen.

En grundligare redovisning av principerna görs i bilaga 3.



### 4.3.3 Leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst?

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

Ett illustrativt exempel ur skattesatssynpunkt på betydelsen av att veta om det är en vara eller en tjänst som omsätts är C-139/84, Van Dijks Boekhuis BV. I målet uppkom frågan om hur en restaurering av en bok skulle bedömas.

Skulle det omfattande arbete som utförts anses medföra att en ny produkt skapats (en varuomsättning)? Eller skulle arbetet anses utgöra en tjänst (arbetet på varan)? Reducerad skattesats tillämpades vid tillhandahållande av böcker medan normalskattesatsen gällde för tjänster. Domstolen konstaterade att det arbete som utförts måste anses utgöra omsättning av en tjänst. Om domstolen i stället hade ansett att det som uppdragstagaren utfört var att framställa en ny vara (en bok) hade en reducerad skattesats kunnat tillämpas. Genom att arbetet nu betraktades som en tjänst blev konsekvensen att normalskattesatsen skulle tillämpas (resultatet kan självfallet bli det omvända om tjänsten är lågbeskattad medan varan beskattas med normalskattesatsen). Domstolen menade att en ny vara kan anses vara framställd först när varan som tillhandahålls till sin funktion enligt ett allmänt synsätt utgör en annan produkt än den ursprungliga.

Ett annat exempel som är belysande utgör den svåra avgränsningen mellan omsättning av livsmedel (vara) och tillhandahållande av serveringstjänst. Om den mat som tillhandahålls anses utgöra omsättning av livsmedel tillämpas reducerad skattesats medan om omsättningen anses utgöra tillhandahållande av serveringstjänst tillämpas normalskattesatsen. En grundligare redovisning av principen görs i bilaga 3.

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

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

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

Eftersom avdragsrätten har stor ekonomisk betydelse för moms-systemets funktion finns det flera andra regler samt uttalanden om tillämpningen av dessa regler som måste beaktas för att få en fullständig bild av regelverket. Vidare skall reglerna om avdragsrätt liksom andra regler tolkas mot bakgrund av motsvarande regler och rättstillämpning inom EG-rätten.<sup>25</sup> För en mer utförlig beskrivning hänvisas till Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 avsnitt 15.

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

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

När ett företags verksamhet både innefattar skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från beskattning föreligger s.k. blandad verksamhet. Företaget skall endast redovisa utgående moms på den del av verksamheten som omfattas av skattskyldighet. Avdragsrätten för ingående moms är begränsad till den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

---

<sup>25</sup> I RÅ 1999 not 282 sägs att "Tolkningen av ML:s regler om avdragsrätt skall göras mot bakgrund av innehållet i motsvarande bestämmelser i det sjätte direktivet".

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

Om det inte är möjligt att hänföra ett visst inköp till en viss försäljning får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Enligt Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 383–386) kan en sådan uppdelning av ingående skatt som belöper på gemensamma kostnader lämpligen göras utifrån omsättningen i vardera verksamhetsgrenen. Även andra fördelningsgrunder kan komma i fråga såsom lönekostnader i vardera verksamhetsgrenen, ianspråkta utrymmen, använd timtid för en maskin osv.

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

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

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

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv medger som redogjorts för ovan att en medlemsstat använder sig av reducerad skattesats vid omsättning av vissa varor och tjänster. Att en reducerad skattesats tillämpas medför att antingen den som tillhandahåller varorna/tjänsterna eller den som konsumerar dem (eller båda) hamnar i en bättre ekonomisk situation i något avseende jämfört med ett förhållande utan momsnedläggning. Effekten kan t.ex. vara ett lägre konsumentpris, en större vinst för företagen, högre löner

för anställda i sektorn eller ökad omsättning som kan leda till ökat antal anställda.

I EG-fördraget finns regler om statligt stöd. Statligt stöd till en näringsidkare i en medlemsstat kan i många situationer vara otillåtet eller åtminstone kräva att kommissionen underrättas om medlemsstatens åtgärd. En fråga som kan ha betydelse för möjligheten att överhuvudtaget tillämpa reducerad mervärdesskattesats är om en nedsättning som görs med stöd av t.ex. bilaga H i sjätte mervärdesskattedirektivet kan anses utgöra otillåtet statligt stöd enligt EG-fördragets regler om statligt stöd.

Något avgörande från EG-domstolen som visar att en reducerad skattesats som tillämpas med stöd av det sjätte direktivet skulle kunna anses utgöra respektive inte utgöra otillåtet statligt stöd finns såvitt känt ännu inte. En grundligare redovisning och analys av principen görs i bilaga 3.

#### 4.3.6 Ingående moms skall inte överstiga utgående moms

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

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

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

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

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

Om näringsidkaren i praktiken med en viss skattesats kommer att få tillbaka mer moms än han betalat in är dock beroende av vilken typ av verksamhet som företaget bedriver. Om verksamheten är kapitalintensiv (stora inköp som belastas med moms) är risken större för att denna effekt skall uppstå än om verksamheten är personalintensiv (moms läggs inte på löner). En grundligare redovisning och analys av principen görs i bilaga 3.

#### **4.4 Mervärdesskattesatser i EU-länderna m.m.**

##### **4.4.1 Skattesatser som tillämpas i EU:s medlemsstater**

Kommissionen gör varje år en sammanställning av vilka skattesatser medlemsländerna tillämpar. I den sammanställning som är daterad den 1 september 2004 (Doc/2008/2004) redogörs även för de nya medlemsstaterna (EU25). Utredningen har valt ut vissa uppgifter som är av särskilt intresse i det här sammanhanget. Dessa redovisas nedan. De normalskattesatser och "vanliga" reducerade skattesatser som länderna tillämpar redovisas i tabell 1.

För att få en överblick över ländernas tillämpning av reducerade skattesatser på sådana varor/tjänster som nämns i bilaga H redovisas i tabell 2 ett urval av de uppgifter kommissionen sammanställt. Redovisningen omfattar de omsättningar som Sverige tillämpar reducerad skattesats på.

Vid en jämförelse mellan de "vanliga" reducerade skattesatser som redovisas i tabell 1, och det urval som gjorts i tabell 2 framgår att det förekommer ett antal andra skattesatser än normalskattesatsen och de reducerade skattesatserna. Det är de så kallade super-

reducerade skattesatserna (eng. super reduced rates) och parkeringsskattesatser (eng. parking rates). Båda dessa former av skattesatser tillämpas av vissa medlemsländer med stöd av övergångsregler i artikel 28. För en mer utförlig förklaring, se kap. 4.2.2. Ett exempel är Grekland som tillämpar 4 procent på böcker (5 procent är den lägsta ordinarie tillåtna reducerade skattesatsen). Någon möjlighet för Sverige eller något annat medlemsland att nu införa särregler av den arten finns inte. Dessa övergångsregler är i regel också förklaringen till varför vissa länder överhuvudtaget kan tillämpa reducerad skattesats på en vara eller tjänst som Sverige inte nu kan införa reducerad skattesats på. Ett exempel på detta är att Luxemburg tillämpar reducerad skattesats (3 %) på restaurangtjänster och på barnkläder.

I många fall finns det olika skattesatser som anges under samma rubrik. Förklaringen till det kan vara att olika skattesats respektive undantag från beskattning (u) tillämpas på olika tjänster och varor inom en kategori. För omsättning av böcker kan t.ex. en skattesats tillämpas medan för allmänna nyhetstidningar tillämpas en annan.

Om det finns behov av att få en fullständigare bild av medlemsstaternas skattesatser (i många fall kan man inte få en heltäckande bild utan att rikta en direkt fråga till medlemsstaten) hänvisas till kommissionens dokument. Dokumentet finns tillgängligt på kommissionens hemsida <http://europa.eu.int>.

I kommissionens sammanställning finns också uppgifter om hur normalskattesatsen har utvecklats i medlemsländerna genom åren. Ett urval av dessa uppgifter redovisas i tabell 4.3.

## Sammanställning av medlemsländernas reducerade skattesatser och normalskattesatser

Tabell 4.1

<i>Medlemsland</i>	<i>Reducerad skattesats</i>	<i>Normalskattesats</i>
Belgien	6	21
Tjeckien	5	19
Danmark	-	25
Tyskland	7	16
Estland	5	18
Grekland	8	18
Spanien	7	16
Frankrike	5,5	19,6
Irland	13,5	21
Italien	10	20
Cypern	5	15
Lettland	5	18
Litauen	5/9	18
Luxemburg	6	15
Ungern	5/15	25
Malta	5	18
Nederländerna	6	19
Österrike	10	20
Polen	7	22
Portugal	5/12	19
Slovenien	8,5	20
Slovakien	-	19
Finland	8/17	22
Sverige	6/12	25
Storbritannien	5	17,5

Sammanställning av de skattesatser medlemsländerna tillämpar<sup>26</sup> på varor och tjänster som räknas upp i bilaga H och som Sverige tillämpar reducerad skattesats på

Tabell 4.2

Medlemsland	Mat(H 1) <sup>27</sup>	Medicin(H 3)	Pers.trans.(H 5)	Böcker, tidn. m.m.(H 6)
Belgien	6/12/21 <sup>28</sup>	6/21	u <sup>29</sup> /0/6	0/6/21
Tjeckien	5	5	0/5	5
Danmark	25	25	u/0	0/25
Tyskland	7/16	16	7/16	7
Estland	18	5	0/18	5
Grekland	8	8/18	8	4
Spanien	4/7	4/16	7	4/16
Frankrike	5,5/19,6	2,1/5,5/19,6	5,5	2,1/5,5/19,6
Irland	0/4,3/13,5	0	u	0/13,5
Italien	4/10	10/20	u/10	4/20
Cypern	0/5/15	0	5/15	5
Lettland	5/18	5	18	5
Litauen	5/18	5	5/18	5
Luxemburg	3	3/15	u/3	3
Ungern	15	5	15	5/15
Malta	0	0	0	5
Nederländerna	6	6/19	u/6/19	6
Österrike	10	20	10	10
Polen	3/7	7	7	0/7
Portugal	5/12/19	5/19	5	5
Slovenien	8,5	8,5	8,5	8,5
Slovakien	19	19	0/19	19
Finland	17	8	8	0/8/22
Sverige	12/25	0/25	0/6	u/6
Storbritannien	0/17,5	0/17,5	0	0

<sup>26</sup> Såsom angetts tidigare innehåller listan förutom ”vanliga reducerade skattesatser” även exempel på länder som tillämpar superreducerade skattesatser och parkeringsskattesatser enligt övergångsregler.

<sup>27</sup> Med denna referens avses den numrerade kategoriindelning som finns i bilaga H till det sjätte direktivet.

<sup>28</sup> Skattesatsen i procent.

<sup>29</sup> Med ”u” avses undantag från beskattning (utan avdragsrätt för ingående moms).



<i>Medlemsland</i>	<i>Teater, konserter, bio m.m. (H 7)</i>	<i>Konstnärstjänster (H 8)</i>	<i>Rumsuthyrning (H 11)</i>	<i>Tillträde till sportevenemang (H 12)</i>	<i>Sportutövning (H 13)</i>
Belgien	u/6	u/6/21	u/6	u/6	u/6
Tjeckien	5	5	5	5	5
Danmark	25	u	25	u/25	u/25
Tyskland	u/7	7	16	7/16	U/16
Estland	5/18	18	5	18	18
Grekland	4	8	8	8	8
Spanien	u/7	7	7	7/16	u/16
Frankrike	5,5/19,6	5,5	5,5	19,6	19,6
Irland	u/13,5	21	13,5	u	13,5
Italien	10	u/20	10	10/20	20
Cypern	u/15	5	5	15	15
Lettland	u	u	5	5	18
Litauen	18	18	5	18	18
Luxemburg	3	3	3	u/3	3
Ungern	15	15/25	15	15	15
Malta	18	15	5	18	18
Nederländerna	6	u/6/19	6	6	u/6
Österrike	u/10	10/20	10	20	u/20
Polen	7	7	7	7	7
Portugal	u/5	u/19	5	5	5
Slovenien	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
Slovakien	u/19	19	19	u/19	u/19
Finland	8	u	8	u/8	8
Sverige	6	6	12	u/6	u/6
Storbritannien	17,5	17,5	17,5	17,5	u/17,5

## Sammanställning av utvecklingen av medlemsländernas normal-skattesats

Tabell 4.3

Medlemsland	680101	800101	900101	950101	Nu
Belgien		16	19	21	21
Danmark	10	20/25	22	25	25
Tyskland	10	13	14	15	16
Grekland			16	18	18
Spanien			12	16	16
Frankrike	16,66	17,6	18,6	18,6	19,6
Irland		20	25	21	21
Italien		14	19	19	20
Luxemburg		10	12	15	15
Nederländerna		18	18,5	17,5	19
Österrike		18	20	20	20
Portugal			17	17	19
Finland				22	22
Sverige		20,63	23,46	25	25
Storbritannien		15	15	17,5	17,5

### 4.4.2 I hur stor omfattning används reducerad skattesats av medlemsländerna?

Kommissionen, direktoratet för Skatt och tull, har gett ut en redogörelse för omfattningen av olika typer av reducerade skattesatser inom EU15 (de länder som var medlemmar fram till maj 2004). Rapporten är daterad april 2004 och benämns Working paper No 2. Det betonas att olika synpunkter som framkommer i dokumenten är författarens och därför nödvändigtvis inte behöver sammanfalla med kommissionens synpunkter.

Redogörelsen som sådan är mycket intressant eftersom den beskriver alla länders användning av normalskattesatsen, reducerade skattesatser, 0-skattesatser, parkeringsskattesatser och superreducerade skattesatser. Den ger en bild av storleken av avvikelser från normalskattesatsen, dvs. hur stort användandet av lägre skattesatser är i medlemsstaterna. De uppgifter som används i rapporten är från 2000 och har sitt ursprung i de rapporter om egna medel som lämnas till kommissionen (enligt förordning nr 1553/89).

I det följande redogörs för vissa intressanta iakttagelser för rapporten. För den som vill studera uppgifterna närmare finns publikationen på kommissionens hemsida.

### **Intressanta avsnitt från VAT indicators working paper No 2/2004**

Enligt huvudregeln i sjätte direktivet, som redogjorts för tidigare, skall medlemsstaterna ha en normalskattesats som är lägst 15 procent. De får även tillämpa högst två reducerade skattesatser varav den lägsta får vara lägst 5 procent. De varor och tjänster som de lägre skattesatserna får tillämpas på räknas upp i bilaga H till sjätte direktivet.

I kommissionens arbetspapper konstateras dock att denna struktur kompliceras av ett antal individuella tidsbegränsade särregler som getts till vissa medlemsstater. De särregler som avses är 0-skattesatser, super reducerade skattesatser och parkeringsskattesatser (se ovan avsnitt 4.2.2). Av EU15 är det bara Danmark som enbart tillämpar normalskattesatsen (det noteras dock att allmänna dagstidningar beskattas med 0-skattesatsen). Majoriteten av medlemsstaterna använder sig i stället av tre eller fyra olika skattesatser och ett land använder t.o.m. fem skattesatser. Enbart tre länder använder sig av två reducerade skattesatser.

I rapporten konstateras att trots att sjätte direktivet är uppbyggt på så sätt att normalskattesatsen skall tillämpas i normalfallen och att tillämpning av andra lägre skattesatser enbart skall ske i särskilda fall beskattas i snitt enbart 69 procent av skattebasen inom EU med normalskattesatsen. Danmark ligger högst på i princip 100 procent medan åtta medlemsländer, varav Sverige är ett, ligger på mellan 85 procent och medelvärdet 69 procent. Övriga medlemsstater ligger under 69 procent varav tre medlemsländers användning av normalskattesatsen (Irland, Luxemburg och Spanien) understiger 50 procent. Dessa siffror menar rapporten visar att de lägre skattesatserna egentligen inte är det undantag från en huvudregel som de är avsedda att vara.

Sverige tillhör ett av få länder som övergångsvis får använda sig av 0-skattesats (i vissa utpekade fall). Enligt rapporten uppgår användningen av 0-skattesatsen i Storbritannien till cirka 20 procent av momsbasen och i Irland till 12 procent. I Sverige

uppgår motsvarande andel till under 2 procent (avser receptbelagda läkemedel och vissa tidskrifter).

I tabellen nedan som är tagen från rapporten redogörs för hur stor andel av skattebasen som utgörs av 0-skattesats, superreducerad skattesats, reducerad skattesats, normalskattesats, parkeringskattesats och övrigt (framför allt särskilda regler för jordbrukare).

**Tabell 4.4 Andel av den reducerade skattesatsen som procent av hela momsbasen**

Medlemsstat	0-sats	Super red. sats	Reducerad sats	Normal skattesats	Parkerings- skattesats	Övriga
Belgien	0,6	-	26	73	0,6	0
Danmark	0	-	-	100	-	-
Tyskland	-	-	14	85	-	0
Grekland	-	2	35	62	-	1
Spanien	-	10	44	46	-	0
Frankrike	-	4	25	71	-	0
Irland	12	0	37	50	<sup>30</sup>	-
Italien	-	12	29	58	-	-
Luxemburg	-	24	3	47	26	0
Nederländerna	-	-	26	74	-	0
Österrike	-	-	27	72	-	1
Portugal	0	-	37	63	-	0
Finland	1,5	-	21	78	-	-
Sverige	2	-	21	77	-	-
Storbritannien	19	-	3	78	-	0
Medel	6	9	25	67	-	0
Min/max	0/19	0/24	3/44	46/100	1/22	0/2

Man kan lägga märke till att omsättning med den reducerade skattesatsen i Luxemburg enbart utgör tre procent av momsbasen medan övergångsbestämmelserna avseende superreducerad skattesats och parkeringskattesats står för 24 respektive 26 procent.

<sup>30</sup> Eftersom både den reducerade skattesatsen och parkeringskattesatsen uppgår till 12,5 procent går det inte att särskilja dem varför hela delen redovisas under reducerad skattesats.

### Vem står för den slutliga konsumtionen?

När det gäller de reducerade skattesatserna konstateras att för en majoritet av medlemsstaterna riktas dessa i huvudsak gentemot hushållens konsumtion. När det gäller 0-skattesatserna är det samma förhållanden i huvudsak. Det kan dock anmärkas att Sverige utmärker sig genom att 0-skattesatserna enbart till 42 procent riktar sig till hushållens konsumtion jämfört med ett medelvärde om 80 procent för EU15. En förklaring till resultaten i rapporten skulle enligt utredningen kunna vara den försäljning av läkemedel som sker till sjukhus samt de särskilda regler som gäller för organisationstidskrifter osv. där 0-skattesatsen tillämpas i ledet mellan tryckerier m.m. och utgivaren.

När det gäller den svenska 12 procentsnivån anges att 78 procent av omsättningen avser hushållens konsumtion jämfört med medelvärdet om 80 procent och 94 procent för den lägsta skattesatsen (6 procent) jämfört med ett EU15-genomsnitt på 93 procent.

### Den fastställda standardskattesatsen jämfört med den implicita skattesatsen

För att kunna uppskatta den verkliga momsbelastningen redovisas i rapporten den implicita standardskattesatsen för EU15. Med implicit sats (eller *weigthed avarage VAT rate, WAR*) avses att inräkna alla skattesatser som tillämpas på momsbasen (transaktioner som är skattepliktiga) och beräkna vad den genomsnittliga skattesatsen av dessa blir. Den implicita skattesatsen visar således vilken genomsnittlig skattesats länderna tillämpar på alla skattepliktiga transaktioner. Ju närmare normalskattesatsen den implicita skattesatsen ligger desto mindre betydelse har övriga lägre skattesatser.

Nedan återges en tabell i kommissionens rapport om implicita momssatser och den vanliga (statutory) normalskattesatsen för år 2000.

Tabell 4.5 Implicita momssatser

Medlemsstat	Implicita- momssatsen för hushållens konsumtion	Implicita- momssatsen	Normalskatte- satsen	Skillnad i % mellan normalskatte- satsen och den implicita moms- satsen	Skillnad mellan normalskatte- satsen och den implicita skattesatsen i procent av normalskatte- satsen
Belgien	16.3%	16.9%	21%	4.1	19%
Danmark	Na	25%	25%	0	0%
Tyskland	14.1%	14.7%	16%	1.3	8%
Grekland	12.6%	14.2%	18%	3.8	21%
Spanien	10.8%	10.9%	16%	5.1	32%
Frankrike	14.7%	15.5%	19.6 och 20.6	4.4	22%
Irland	16.0%	15.2%	21%	5.8	28%
Italien	14.8%	15%	20%	5.0	25%
Luxemburg	10.5%	11.1%	15%	3.9	26%
Neder- länderna	13.3%	14.6%	17.5%	2.9	17%
Österrike	16.5%	17.3%	20%	2.7	14%
Portugal	12.8%	13.2%	17%	3.8	22%
Finland	19.4%	19.9%	22%	2.1	10%
Sverige	20.2%	21.4%	25%	3.6	14%
Storbritannien	13.9%	13.7%	17.5%	3.8	22%
Medel	14.7%	15.9%	19.4%	3.5	19%
Min/Max	10.5%/	10.9%/	15%/	0%/	0%/
	20.2%	25%	25%	5.8%	32%

### Sammanfattning

Av ovanstående sammanfattning av rapporten framgår att tillämpningen av olika former av reducerade skattesatser, både permanenta enligt bilaga H i sjätte direktivet och olika former av övergångsbestämmelser för något eller flera länder, är omfattande. Under år 2000 beskattades i snitt 69 procent av de skattepliktiga omsättningarna inom EU15 med respektive lands normalskattesats. Normal-skattesatsen uppgick vid den tidpunkten till 19.4 procent med ett spann mellan 15 till 25 procent. Dessa siffror kan jämföras med att den implicita skattesatsen skilde sig mellan 10.9 procent (Spanien)

till 25 procent (Danmark) med ett genomsnitt om 15,9 procent. Sveriges implicita skattesats uppgick enligt dessa beräkningar till 21,4 procent.

#### 4.4.3 Mervärdesskattesatser i övriga världen

Som nämnt i kapitel 2 tillämpas mervärdesskatt f.n. i 135 länder, *The Value Added Tax, Experiences and Issues*.<sup>31</sup> I föregående avsnitt redogjordes för utbredningen av reducerade skattesatser inom EU. En slutsats av den redovisningen är att andra skattesatser än normalskattesatsen tillämpas i stor omfattning.

Bilden i övriga länder i världen ser helt annorlunda ut. 81 procent av samtliga länder som tillämpar moms tillämpar högst två skattesatser. Fördelningen mellan en skattesats och två skattesatser är 51 procent respektive 30 procent. Över hälften av alla länder i världen som tillämpar mervärdesskatt tillämpar således en enhetlig skattesats. Tre skattesatser tillämpas av 13 procent av länderna medan fyra, fem och sex skattesatser tillämpas av 5, 1, respektive 0 procent av länderna.

Det framgår att det är strukturen som skiljer sig åt mellan delar av världen. I genomsnitt tas den högsta mervärdesskatten ut i Väst-europa och är lägst i Asien och Stilla havsområdet. Länder i Väst-europa, Nordafrika och mellanöstern tillämpar flest skattesatser.

Tabell 4.6 Tillämpningen av reducerade skattesatser i världen

En skatte- sats	Två skatte- satser	Tre skatte- satser	Fyra skatte- satser	fem skatte- satser	Sex skatte- satser
51 %	30 %	13 %	5 %	1 %	0 %

#### 4.5 Erfarenheter från länder inom EU som inte tillämpar reducerade skattesatser

I utredningens uppdrag ingår att analysera skattesatsernas struktur utifrån olika aspekter. I det arbetet var det naturligt för utredningen att fundera på om det fanns länder som tillämpade mer-

<sup>31</sup> Uppgifterna i detta avsnitt är i första hand hämtade från International Tax Dialogue The Value Added Tax Experiences and Issues, Background paper prepared for the International Tax Dialogue Conference on the VAT Rome, March 15-16, 2005 ([www.itdweb.org](http://www.itdweb.org)).

värdesskattesystem som det gick att dra lärdom av. I det arbetet har utredningen valt att närmare studera två länder, Danmark och Slovakien. Utredningen har tagit del av skriftligt material samt har kompletterat dessa uppgifter med besök i vardera landet.

Det som medförde att utredningen valde dessa två länder var att båda länderna i princip enbart tillämpar en mervärdesskattesats. Att titta närmare på något land som liksom Sverige tillämpar flera skattesatser har inte ansetts ändamålsenligt i detta skede. Länder som tillämpar fler skattesatser har i princip samma situation som Sverige. I likhet med Sverige förekommer gränsdragningsproblem och bakgrunden till nedsättningarna är politiska beslut som ofta haft som avsikt att genom momssystemet styra konsumtion eller produktion i olika avseenden.

För det fall utredningens inriktning i slutbetänkandet är att åstadkomma bättre gränsdragningar än nuvarande genom olika mindre justeringar kan det finnas intresse att se hur andra länder som tillämpar olika skattesatser har hanterat vissa specifika situationer för att på detta sätt få idéer till bättre regler.

Det länder som utredningen har tittat närmare på skiljer sig åt i ett väsentligt avseende. Danmark har under mycket lång tid enbart tillämpat en skattesats. Den information som utredningen i första hand varit intresserad av att få del av genom att studera Danmark är hur man har resonerat när man enbart tillämpat en skattesats under så lång tid trots att situationen sett helt annorlunda ut i närliggande länder. En intressant fråga är i sammanhanget om Danmark valt en annan väg att stödja de sektorer som Sverige nu gynnar genom momssystemet.

När det gäller Slovakien handlar det om ett land som har tillämpat differentierade skattesatser men som har övergått till att tillämpa en enhetlig skattesats. Den information som utredningen i första hand varit intresserad av är bakgrunden till denna förändring och om man hunnit se några effekter av förändringen.

#### 4.5.1 Danmark

Danmark har i likhet med Sverige ett mervärdesskattesystem som är anpassat till reglerna i det sjätte direktivet. Den avgörande skillnaden mellan det svenska systemet och det danska är att Danmark valt att inte utnyttja de möjligheter som finns i bilaga H till det sjätte direktivet att tillämpa reducerad skattesats på ett antal



varor och tjänster. Danmark utgör därmed det enda landet av de tidigare EU15 medlemsstaterna som tillämpar en enhetlig skattesats (normalskattesatsen).

En teori som utredningen hade var att Danmark tillämpade undantag från beskattning i betydligt större omfattning än Sverige och att man på sådant sätt gynnade sektorer som i Sverige gynnas genom tillämpning av reducerad skattesats. I några enstaka fall visade det sig att Danmark tillämpar undantag från beskattning där Sverige tillämpar reducerad skattesats. Tillträde till djurparker och en stor del av området för personbefordran (inte turistbuss) utgör exempel på en sådan tillämpning. Sett utifrån hela systemet som sådant verkar det dock inte vara så att Danmark tillämpar undantag från beskattning så mycket annorlunda än Sverige. En stor diskrepans mellan ländernas tillämpning skulle ju också medföra att något av länderna bröt mot EG-rätten. De omsättningar som Sverige tillämpar reducerad skattesats på beskattas i Danmark i allt väsentligt med normalskattesatsen. Omsättning av böcker, kommersiell idrott, livsmedel, tillträde till teaterföreställningar, konserter, bio, samt TV- och Radiosändningar m.m. beskattas med normalskattesatsen.<sup>32</sup>

Företrädarna för Finansdepartementet i Danmark framhöll att ett system med en enhetlig skattesats var bra. Ett enhetligt system gav lägre administrationskostnader och var svårare att fuska med. Generellt menade man vidare att momsens inte var ett bra instrument för att stödja viss verksamhet eller styra konsumtionen i någon viss riktning. Ett stöd som genomfördes genom moms-systemet var alldeles för brett och ineffektivt. I Danmark ansåg man att det alltid var mer ändamålsenligt att lämna stödet via direkta bidrag. Man uttryckte också en tveksamhet över om en reducerad skattesats verkligen återspeglas i priset. Den erfarenhet man hade från att ha tillämpat en förhöjd skatt på böcker som senare sänkts till normalskattesatsen var att priset initialt sänktes men att det sedan höjdes kraftigare än för andra varor.

När det särskilt gällde turisttjänster menade man att det alltid är negativt utifrån statsfinansiella aspekter att tillämpa reducerad skattesats. Det kan vara positivt för just den branschen men inte för landet generellt. För att en lägre turistmoms skall ge positiva

<sup>32</sup> Det bör dock anmärkas att Danmark tillämpar nollskattesats enligt övergångsregler för vissa tidningar samt tillämpar ett reducerat beskattningsunderlag för import av konstverk och konstnärns egen försäljning av konstverk. Det senare kan nog i praktiken jämföras med en reducerad skattesats.

effekter generellt krävs det ett stort antal fler turister. I annat fall blir den enda effekten att de turister som kommer betalar mindre i skatt. Egentligen skulle man av den anledningen ha högre moms på turisttjänster.

Även i Danmark har regeringen varit utsatt för påtryckningar att sänka skattesatsen på olika varor och tjänster. Det har t.ex. gällt läkemedel, livsmedel, olika typer av "sunda varor" och böcker. Genom Danmarks närhet till Sverige, som fortlöpande under 90-talet utvidgat tillämpningsområdet för reducerad skattesats, och till övriga Europa, som tillämpat reducerad skattesats kontinuerligt, är det naturligt att frågan ofta har uppkommit varför inte även Danmark kan tillämpa reducerad skattesats på någon viss vara eller tjänst. Utredningen fick olika promemorior och artiklar presenterade för sig som visade att krav på reducerad skattesats ställts inom olika områden. Den första tidningsartikeln härstammade från början av 1970-talet.

Skälet till att man trots ett visst tryck ändå kunnat och velat bibehålla den enhetliga skattesatsen förklarade man med att det alltid funnits ett brett politiskt stöd för att en enhetlig skattesats är att föredra framför ett system med olika skattesatser.

Ett skäl till utredningens besök var att få reda på om Danmark understödde olika typer av verksamhet på annat sätt än genom momssystemet. Den ambition som utredningen hade att på något sätt få en överblick över om olika former av verksamhet som i Danmark beskattades med normalskattesatsen men som i Sverige beskattades med reducerad skattesats fick mer stöd eller stöd i annan ordning än i Sverige visade sig dock vara svår att göra. Att få en rättvis överblick som tar hänsyn till alla aspekter torde kräva en mycket djup granskning av de båda ländernas system för att överhuvudtaget få fram uppgifter som är jämförbara. Inom ramen för utredningens arbete fanns det inte möjlighet att göra en sådan analys. Generellt uppgav dock de tjänstemän på Finansdepartementet och Kulturdepartementet som utredningen pratade med att man ansåg att direkta stöd till olika områden var bättre än momsnedläggningar. Man menade t.ex. att det var bättre att stödja författare som skriver "kvalitetslitteratur" i stället för att stödja alla böcker, tidskrifter och tidningar oavsett innehåll.

Det bör påpekas att de synpunkter som lämnades kom från tjänstemän på Finans- och Kulturdepartementet. Synpunkterna kan ibland antas representera fastlagd politik i landet men ibland snarast vara ett uttryck för deras expertkunskap i ämnet.

I kap. 10 redogörs för de frågor som behandlades i Danmark som har intresse ur gränshandelsperspektiv.

#### 4.5.2 Slovakien

Den 1 januari 2004 trädde en omfattande skattereform i kraft i Slovakien.<sup>33</sup> Bakgrunden till reformen var att det slovakiska skattesystemet hade blivit svåröverskådligt. Det innehöll särskilda regler för olika företagsformer, olika skattesatser, många avdragsmöjligheter m.m. Skattesystemet hade även kommit att utnyttjas för andra ändamål än att dra in pengar till statskassan. I stället fanns det ofta andra typer av icke-fiskala mål som skulle uppfyllas, t.ex. inom den sociala sektorn. Det fanns även ett missnöje över att skattesystemet ändrades för ofta, var komplicerat och även att nivån på inkomstskatten höjdes fortlöpande.

Den reform som genomfördes var omfattande och innefattade både åtgärder inom den direkta beskattningen och den indirekta beskattningen. Reformen genomfördes tillsammans med reformer inom socialsystemet, pensionssystemet samt hälso- och sjukvården och ambitionen var att dessa olika reformer skulle kunna samordnas.

Avsikten var att reformen skulle åstadkomma ett antal effekter. Den skulle skapa ett företags- och investeringsvänligt klimat för både företag och enskilda. Den skulle även eliminera existerande svagheter och störande effekter som fanns inom skattelagstiftningen. Den skulle slutligen uppnå en hög nivå av rättvisa i beskattningen genom att beskatta alla typer av inkomster enhetligt oavsett nivå.

Dessa effekter menade man skulle uppnås genom att:

- skifta skattebördan från direkt beskattning till indirekt beskattning, respektive från beskattning av produktion till beskattning av konsumtion
- introduktion av låga normalskattesatser och undanröjande av alla särbehandlingar, undantag och särskilda beskattningsordningar

---

<sup>33</sup> Redogörelsen bygger på ett antal dokument som utredningen haft tillgång till; Slovakia The fundamental Tax Reform, December 2004 av Slovakiens Finansdepartement ([www.finance.gov.sk](http://www.finance.gov.sk)), Reforms in Slovakia 2003-2004 Evaluation of Economic and Social Measures, INEKO (Institute for Economic and Social Reforms), Fundamental Tax reform in Slovakia, Peter Golias, may 2004 (INEKO).

- introduktion av en enda skattesats för beskattning av tjänsteinkomster
- undanröjande av den störande effekt skattepolitiken har när den används som instrument att uppnå andra mål än fiskala (t.ex. inom det sociala området)
- undanröjande i möjligaste mån av dubbelbeskattning av inkomster

Inkomstskatten var tidigare progressiv med fem stycken skattesatser för olika inkomstnivåer (10 %, 20 %, 28 %, 35 % och 38 %). Den förändring som gjordes var att införa en enda skattesats om 19 procent för alla tjänsteinkomster. Denna "flat-rate" kombinerades med ett kraftigt höjt grundavdrag. Effekten av skattereformens åtgärd att medge ett stort fribelopp samtidigt som den högsta inkomstskattesatsen sänktes betydligt har medfört att de som har lägst respektive högst inkomster i Slovakien tjänat på reformen medan medelklassen i vissa fall fått ett högre skattetryck. Det höga grundavdraget förde i praktiken med sig att många medborgare numera överhuvudtaget inte betalar någon inkomstskatt.

I det tidigare bolagsskattesystemet fanns det 21 skattesatser och ett stort antal olika typer av inkomster. I det system som gäller från den 1 januari 2004 har bolagsskattesatsen sänkts från 25 till 19 procent. Genom reformen har även ett stort antal av alla de olika undantag och skattelättnader som fanns slopats.

Gåvoskatten och arvsskatten slopades också som en del av reformen.

### Mervärdesskatten

I Slovakien tillämpades före skattereformen en reducerad skattesats om 14 procent och en normalskattesats om 20 procent. Den reducerade skattesatsen tillämpades exempelvis på baslivsmedel, mediciner, elektricitet, byggtjänster, böcker, tidningar, tidskrifter samt hotell- och restaurangtjänster. Genom skattereformen infördes en enda enhetlig skattesats om 19 procent.

När man studerar beskrivningarna av den slovakiska skattereformen nämns olika skäl till att det funnits behov av att förändra den dåvarande ordningen med olika mervärdesskattesatser. En övergång till en enhetlig skattesats skulle minska de spekulationer som förekom på olika håll att införa lägre skattesatser. Såvitt kan

förstås menas med detta att om man slopade alla reducerade skattesatser skulle trycket från olika intressegrupper försvinna. Ett annat argument var att genom att bibehålla den reducerade skattesatsen gavs en skatteförmån till alla medborgare trots att inte alla behövde den. Att använda momssystemet som ett sätt att stödja olika typer av företagsverksamhet var därför ett trubbigt instrument. Införandet av en enhetlig skattesats avsågs att undanröja viktiga ekonomiska störningar och ineffektiviteter som berodde på att beskattningen skedde efter olika skattesatser för olika produkter. Det framgår också att ett viktigt skäl till att en enhetlig mervärdesskattesats infördes var att de intäkter som slopandet av de reducerade skattesatserna gav utgjorde en del av finansieringen i hela skattereformen.

I den sammanfattning av skattereformen som publicerats av Finansdepartementet i Slovakien konstateras att de reducerade skattesatserna i normala fall har motiverats med skäl som inte varit fiskala. Den reducerade skattesatsen har i stället varit avsedd att leda till att vissa andra effekter uppnåddes. Beroende på vilken vara/tjänst reduceringen omfattade har syftet t.ex. varit att åstadkomma lägre priser. Detta skulle t.ex. ge möjlighet till grupper inom samhället med lägre inkomster att kunna köpa nödvändighetsvaror respektive att öka konsumtionen av vissa varor som ansågs vara önskvärda att konsumenten köpte. Finansdepartementet menar dock att det finns många omständigheter som gör det mycket tveksamt till att reducerad mervärdesskattesats kan användas på detta sätt mot bakgrund av den ineffektivitet dessa regler skapar. Finansdepartementet uttalar att till följd av de nackdelar den reducerade skattesatsen visats ha skulle dessa ineffektiva skattepolitiska instrument ersättas med mer direkta målinriktade åtgärder inom vissa relevanta policyområden, såsom socialpolitiken och hälsovård.

Finansdepartementet i Slovakien menade att den enhetliga skattesatsen skulle förenkla tillämpningen av mervärdesskatten, minska administrationen för både företag och myndigheter och minska all osäkerhet som har sin grund i tillämpningen av två skattesatser. Man menade också att den enhetliga skattesatsen sett utifrån skattereformen i stort skulle hjälpa till att förbättra företagsklimatet.

När förslaget om att slopa den reducerade skattesatsen lades fram kritiserades det kraftigt av byggföretag, bok- och tidsningsförlag, resebyråer, apotek (momsen på läkemedel höjdes) och av

fackförbund. Byggföretag menade att den ökade momsens för byggtjänster skulle förvärra det redan dåliga läget för byggsektorn i Slovakien. Turistsektorn (organisationen för Slovakiens resebyråer) var emot åtgärden då de menade att den negativt skulle påverka turistsektorn i Slovakien. Bok- och tidskriftsbranschen menade att en höjning av momsens skulle få negativa effekter för deras verksamheter. Branschen uppgav att när skattesatsen tidigare hade höjts från 10 procent till 14 procent hade bokbranschen upplevt en minskad försäljning. Även andra aktörer försvarade en lägre beskattning av böcker. Argument som fördes fram var att en högre beskattning skulle äventyra den Slovakiska litteraturen och att böcker måste finnas för att ett lands kultur skall utvecklas. Det fördes även fram argument om att en höjning av skattesatsen för tidskrifter var i konflikt med rätten till information. Finansministern tillbakavisade dessa argument genom att trycka på att vikten av konsekvens och likformighet skulle gå förlorad om man behöll särregler.

Experter i Slovakien har haft många synpunkter på åtgärden att införa en enhetlig mervärdesskattesats.<sup>34</sup> Många välkomnade åtgärden eftersom den förväntades förenkla skatteuppbörden och minska möjligheterna till skatteundandragande. Vissa tyckte dock skattesatsen borde varit lägre. Andra tyckte i stället att den kunde varit högre och därigenom möjliggjort en ytterligare sänkning av inkomstskatten. Vissa experter ansåg att man borde ha behållit reducerad skattesats för vissa varor/tjänster medan andra experter å andra sidan menade att ett enda avsteg från den enhetliga skattesatsen skulle skapa ett stort tryck från andra lobbyorganisationer att sänka momsens på andra områden. Vissa experter kritiserade även reformen för att den ekonomiska analysen som utförts var otillräcklig.

Finansdepartementet uppger att mottagandet från företag och ekonomer i såväl Slovakien som utomlands bekräftar att den stora skattereformen (inkluderande alla skatteslag) har gjort att Slovakien har ett av de mest konkurrensdugliga systemen i hela EU och OECD.

---

<sup>34</sup> Se Ineko (Institute for Economic and Social Reforms), Reforms in Slovakia 2003-2004 Evaluation of Economic and Social Measures.

## Besök i hos Finansdepartementet i Slovakien

Vid det besök i Slovakien som delar av utredningens sekretariat gjorde framkom ytterligare information som gjorde att bilden av arbetet med den slovakiska skattereformen kompletterades.

I Slovakien rådde innan skattereformen ett kraftigt missnöje med rådande skattesystem. Systemet upplevdes generellt som mycket krångligt.

Förutsättningarna för den skattereform som nu genomfördes var ur flera synvinklar unika. Det fanns ett enat parlamentariskt stöd att försöka skapa ett bättre skattesystem. Slovakiens ansökan om medlemskap i EU utgjorde ett kraftfullt argument för att försöka uppnå ett system som var mer konkurrenskraftigt och effektivt än det dåvarande. Man menade även att de Slovakiska medborgarna genom att nationen som sådan är ung är vana vid stora förändringar och därför hade lättare att kunna acceptera en reform av det här formatet.

I arbetet med att försöka få igenom skattereformen var regeringen mycket tydlig med att en förutsättning var att alla åtgärder skulle ske i ett paket. Det var en stark koordination mellan alla olika delar i reformen. Som en hävstång för att få igenom reformen användes den låga enhetliga skattesatsen inom inkomstbeskattningen (inkomst av tjänst). När aktörer som tillämpade den reducerade mervärdesskattesatsen argumenterade för att den skulle bibehållas klargjorde regeringen att en sådan lösning skulle innebära att skattesatsen på förvärvsinkomster inte kunde sänkas.

I vissa fall ansåg regeringen att de effekter som skulle uppstå genom t.ex. förändringar av skattesatser på momsområdet skulle kompenseras på annat sätt. Som exempel fick barnfamiljer och pensionärer en viss kompensation genom förändringar av barnbidragen och pensionsnivåerna. Detta sågs bl.a. som en kompensation för höjd matmoms.

Några mer omfattande beräkningar av vilka effekter mervärdesskattereformen skulle få gjordes inte. Skälen till det var dels att det saknades tillförlitlig och tillräcklig data för att genomföra bra analyser dels att man inte ansåg det nödvändigt då man var övertygad om att en enhetlig beskattning generellt sett var mer effektiv än det dåvarande differentierade systemet. Man uppgav även att man generellt var mycket tveksam till momsens som styrinstrument framför allt mot bakgrund av resultatet av utvärderingen av försöket med reducerad skattesats på arbetsintensiva tjänster inom

EU. Kommissionen var i den utvärderingen mycket tveksam till att en reducerad skattesats fördes vidare i lägre priser och därigenom i ökad sysselsättning.

Skattereformen som sådan har enligt det Slovakiska Finansdepartementet varit lyckad och skapat stabilitet och enkelhet i systemet. Vad gäller mervärdesskatten gick det inte i nuläget att dra några slutsatser om effekten totalt på införandet av en enhetlig skattesats. Det antogs dock att t.ex. inom byggbranschen borde skatteundandragandet ha minskat genom att möjligheten att utnyttja (skatteplanering/skattefusk) lägre skattesatser för olika transaktioner hade försvunnit. Vad avsåg de farhågor som olika branscher haft om negativa effekter till följd av slopandet av reducerad skattesats menade Finansdepartementet att det inte fanns någon kvarvarande kritik som man kände till. De mest negativa farhågorna menade man således inte hade besannats.



## 5 Reducerade mervärdesskattesatser

Som angetts redan i kapitel 1 skall utredningen kartlägga och försöka lösa de avgränsningsproblem som uppstått till följd av nuvarande differentierade mervärdesskattesatsstruktur. Utredningen skall i det arbetet analysera och redovisa effekterna av att tillämpa enbart en normalskattesats, att tillämpa normalskattesatsen tillsammans med en reducerad skattesats eller som i dag tillämpa normalskattesatsen tillsammans med två reducerade skattesatser.

Om en enhetlig mervärdesskattesats slutligen väljs, behöver naturligtvis ingen ytterligare uppmärksamhet ägnas åt gränsdragningsfrågorna. Analysen i detta kapitel avser emellertid att både bedöma om en skattesats är att föredra och att övergripande bedöma möjligheterna att lösa avgränsningsproblemen för det fall ett system med flera olika momssatser skall bestå även i framtiden.

Om utredningens slutbetänkande kommer att vara inriktat på att i någon form bibehålla fler än en skattesats måste en analys på detaljnivå göras av olika gränsdragningsfrågor innan ett förslag kan läggas fram. Ett sådant förslag måste både konkret undersöka vilka effekter olika förändringar medför och om de överhuvudtaget är möjliga att genomföra EG-rättsligt.

I detta kapitel ges inledningsvis en allmän bild av utredningens tillvägagångssätt för att analysera skattesatsreglerna och en översiktlig redogörelse över de områden för vilka Sverige tillämpar reducerade skattesatser. Därefter behandlas varje regel om reducerad skattesats i den ordning de är uppställda i 7 kap. 1 § andra och tredje stycket ML. Under varje avsnitt ges en kort sammanfattning av regelns innehåll och skälen till varför reducerad skattesats införts samt vilka avgränsnings- och andra problem som regeln fört med sig.

Under varje avsnitt gör utredningen sedan sin bedömning om hur uppkomna problem kan begränsas.

De texter som finns i detta avsnitt bygger på kartläggningen i bilaga 2. För att få en fullständig bild av skälen till varför en regel införts och de avgränsnings- och andra problem som framkommit hänvisas till bilagan. De uppgifter som finns i bilagan ger också en mer fullständig bakgrund till de bedömningar utredningen gör i varje avsnitt.

## 5.1 Hur har kartläggningen lagts upp?

I direktiven till utredningen anges att utredaren skall lämna en redogörelse för nuvarande regler om reducerade skattesatser och undantag från beskattning (inklusive de kvalificerade undantagen) i ML och i det sjätte direktivet. En kartläggning skall göras av de avgränsningsproblem och andra problem som har noterats vid tillämpningen av olika skattesatser och undantag från beskattning.

En redogörelse av den art som anges i utredningsdirektiven kan i princip göras hur omfattande som helst. Om ambitionen skulle vara att göra en fullständig genomgång ur alla aspekter av samtliga regler om reducerade skattesatser och undantag från beskattning skulle redogörelsen bli mycket omfattande och inte hinnas med på den utredningstid som har tilldelats. En sådan fullständig beskrivning skulle också enbart i delar vara värdefull för de slutsatser och förslag utredningen förväntas prestera. Utredningen har därför valt att redogöra för vissa regler utförligt medan andra regler inte ges samma utrymme. Att det var förutsett att utredningen skulle bli tvungen att prioritera vissa områden framgår av utredningens direktiv där det sägs att tyngdpunkten i kartläggningen bör ligga på de bestämmelser som skapat avgränsningsproblem.

Utredningen anser att det behövs en mer utförlig beskrivning av bestämmelserna om reducerade skattesatser än när det gäller bestämmelserna om undantag från beskattning. Skälet till det är att Sverige enligt gällande EG-regler inte är tvunget att tillämpa bestämmelser om reducerade skattesatser. Det finns därför möjlighet att fundera på vilka regler som skall finnas kvar respektive om de skall vara utformade på något annat sätt.

När det gäller bestämmelserna om undantag från beskattning blir sådana överväganden inte aktuella i samma omfattning. Bestämmelserna om undantag från beskattning är i regel tvingande för medlemsstaten. Dessutom är reglerna ofta utformade på ett sätt som medför att medlemsstaten inte har så stor möjlighet att välja hur de

skall införas. I avsnittet om undantag från beskattning (kapitel 7) kommer därför enbart i korthet att redovisas vilka regler om undantag från beskattning som Sverige tillämpar. I samband med redogörelsen kommer det finnas anledning att närmare kommentera vissa förhållanden. Om det under det fortsatta utredningsarbetet framkommer skäl att ta upp undantagen till närmare granskning kommer detta att redovisas i slutbetänkandet.

När det gäller reglerna om reducerade skattesatser har utredningen resonerat på följande sätt. För att få en bild av hur lagstiftaren såg på den bestämmelse som infördes är det värdefullt att beskriva bakgrunden till nuvarande regler relativt utförligt. Beskrivningen omfattar både uttalanden om varför tillämpningsområdet fick den avgränsning den fick och skälen till varför en viss nedsättning införts.

Beskrivningen av det åsyftade tillämpningsområdet är av betydelse för att förstå de avgränsningsproblem som senare uppstått. I det tillkännagivande som riksdagen riktat till regeringen läggs stor vikt vid dessa problem och att en kartläggning skall göras. Beskrivningen har stor betydelse som underlag för bedömningen av om det är möjligt att föreslå ett bättre regelverk. För att illustrera hur avgränsningsproblemen i praktiken ser ut inom varje område är det lämpligt att relativt utförligt redovisa avgjorda rättsfall, olika former av uttalanden som Skatteverket gjort (t.ex. i form av rekommendationer, skrivelser och uttalanden i handledningen för mervärdesskatt) med anledning av lagstiftningen, samt t.ex. frågor och interpellationer till statsråd.

Redogörelsen av skälen för att en viss nedsättning införts är viktig för att bedöma om åsyftat resultat utifrån nedsättningens syfte uppnåtts. I direktiven till utredningen anges att utredaren skall granska de motiv som normalt legat till grund för införande av reducerade skattesatser. En bedömning görs om skattesänkningarna kan antas ha lett till de eftersträvade målen, se kapitel 13.

Däremot är det inte ändamålsenligt att beskriva gällande rätt fullständigt. En sådan redogörelse för varje relevant bestämmelse, innefattande nödvändiga analyser av förarbeten, svenska rättsfall, EG:s momsdirektiv och EG:s rättsfall, skulle bli alltför omfattande och tidskrävande i relation till vad den skulle ge. Det är heller inte i alla situationer helt okomplicerat att uttala sig om vad som egentligen är gällande rätt. Beskrivningen av gällande rätt kommer därför att hållas relativt kort. För den som ändå vill ha en utförlig dokumentation hänvisas till Skatteverkets handledning för mervärdes-

skatt (Skatteverkets syn på gällande rätt). Även om beskrivningen av gällande rätt i betänkandet kommer att bli kortfattad är avsikten att återgivandet av uttalanden från förarbeten tillsammans med beskrivningen av uppkomna avgränsningsproblem skall kunna ge en bild i stora drag av vad som gäller inom varje område.

Såsom påpekats är denna kartläggning en central del av utredningens arbete. Det skulle därför vara naturligt att presentera den i sin helhet i detta kapitel. Utredningen har dock gjort den bedömningen att en fullständig redovisning av kartläggningen i detta kapitel skulle ha flera nackdelar, såsom t.ex. att den skulle uppta oproportionerligt stort utrymme jämfört med andra delar. Den utförliga kartläggningen med bakgrund till reglerna, avsett tillämpningsområde, redovisning av nuvarande tillämpning av avgränsningsproblem redovisas därför i sin helhet i bilaga 2. I detta kapitel ges därför enbart en kort sammanfattning av regelns innebörd, skälet bakom nedsättningen och redovisade avgränsningsproblem. Till detta läggs den centrala frågan om hur utredningen bedömer att nuvarande problem med avgränsnings- och tillämpningsproblem skulle kunna förbättras.

I de beskrivningar som görs (se bilaga 2) är det huvudsakliga syftet att redovisa varför de svenska reglerna har införts och om reglerna har förorsakat avgränsningsproblem. Tanken är att utredningen i detta delbetänkande skall presentera den nuvarande problembilden, tillsammans med förslag till flera möjliga framtida skattesatsstrukturer. Efter att delbetänkandet har remitterats kommer utredningens arbete att gå vidare med utformande av en bestämd skattesatsstruktur. Beroende på hur denna skattesatsstruktur kommer att utformas måste en mer ingående analys göras av de EG-regler som styr den exakta utformningen reglerna. I föreliggande betänkande hänvisas till kapitel 4 och bilaga 3 för en redogörelse för EG-rätten på skattesatsområdet.

## **5.2 Översiktlig redovisning av vilka reducerade skattesatser som tillämpas i dag**

Enligt gällande lagstiftning, 7 kap. 1 § ML, tillämpas för närvarande tre skattesatser i Sverige (25 %, 12 % och 6 %). Det antal skattesatser som en medlemsstat får tillämpa enligt det sjätte direktivet är, i princip, begränsat till tre stycken (artikel 12). Direktivet ger alltså utrymme att, såsom Sverige gör, tillämpa en normalskattesats

tillsammans med två reducerade skattesatser för särskilt uppräknade varor och tjänster (se mer om EG:s regler i kapitel 4 och bilaga 3). Övergångsvis kan Sverige även i några utpekade fall tillämpa en nollskattesats. Det gäller de fall när omsättningen är undantagen från beskattning men berättigar näringsidkaren till återbetalning av den ingående momsen på gjorda inköp (10 kap. 11 § ML). När det gäller redogörelser om sådana regler som baseras på anslutningsfördraget (0-skattesatser) hänvisas till kapitel 6 och när det gäller regler om undantag från beskattning hänvisas till kapitel 7.

Skattesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Skattesatsen anges som påslagsprocent, dvs. procent-satsen appliceras som ett pålägg på beskattningsunderlaget före mervärdesskatt. Om mervärdesskattesatsen är 25 procent och priset inklusive mervärdesskatt anges till 125 kr, innebär det således att mervärdesskatten är 25 kr, motsvarande 20 procent av totalpriset. Varans pris utan mervärdesskatt är i exemplet 100 kr.

### Gällande regler om skattesatser i korthet

*25 procent: (7 kap. 1 § första stycket ML)*

Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inte annat anges, se 3 kap. 1 § första stycket ML. Tillämplig skattesats är 25 procent, om inte annat framgår av andra eller tredje stycket av 7 kap. 1 § ML.

*12 procent (7 kap. 1 § andra stycket ML)*

- rumsuthyrning i hotellrörelse samt upplåtelse av campingplats
- transport i skidliftar
- konstnärs försäljning av egna konstverk
- import av konstverk, samlarföremål och antikviteter
- omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av livsmedel

*6 procent (7 kap. 1 § tredje stycket ML)*

- böcker, tidningar, tidskrifter m.m.
- vissa kataloger
- radiotidningar och kassettidningar under vissa förutsättningar
- vara som gör skrift eller information tillgänglig för läs-  
handikappade
- tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller  
balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar
- viss biblioteksverksamhet (ej understödd av det allmänna)
- viss museiverksamhet (ej understödd av det allmänna)
- tillträde till och förevisning av djurparker
- upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller  
konstnärliga verk
- upplåtelse och överlåtelse av rätt till ljud- eller bildupptagning
- tjänster inom idrottsområdet
- personbefordran

**5.3 Skattesatsen 12 procent**

Enligt gällande regler i 7 kap. 1 § andra stycket ML beskattas rumsuthyrning, camping, transport i skidliftar, konstverk som ägs av upphovsmannen, import av konstverk samt livsmedel med den reducerade skattesatsen 12 procent.

I det följande skall för varje område ges en kort förklaring av tillämpningsområdet, skälet bakom att reducerad skattesats tillämpas, sammanfattning av avgränsnings- och andra problem samt utredningens överväganden om hur situationen skulle kunna förbättras. Genomgången är inriktad på avgränsnings- och tillämpningsproblem med nuvarande lagstiftning. Den illustrerar dock även problem av annan art såsom rättviseproblem och konkurrensproblem.

För en mer fullständig redovisning hänvisas till bilaga 2.

**5.3.1 Rumsuthyrning och camping (7 kap. 1 § andra stycket 1 ML)**

Omsättning av fastigheter samt olika former av överlåtelser och upplåtelser (uthyrning) av fastigheter undantas enligt huvudregeln från beskattning. När det gäller rumsuthyrning i hotellrörelse eller

liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet framgår dock uttryckligen att sådan uthyrning skall beskattas (fastän det är en form av fastighetsupplåtelse). Enligt 7 kap. 1 § andra stycket 1 ML är tillämplig skattesats 12 procent.

### **Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats**

Det skäl som i första hand har anförts för att införa regler om reducerad skattesats för hotelltjänster 1992 och 1993 var att åtgärden skulle stimulera turismen i Sverige (stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft). Åtgärden ansågs ge regionalpolitiska effekter och det uttalades även att sysselsättningseffekten kunde bli betydande.

### **Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblemen som har redovisats i bilaga 2**

Av redogörelsen i bilaga 2 framgår med att det under åren funnits behov av att få tillämpningsområdet för bestämmelsen bedömd i ett flertal fall. Avgränsningsproblemen har varit av olika art och både berört avgränsningar mellan olika skattesatser och mellan beskattning och undantag från beskattning.

Av rättsfallen och Skatteverkets uttalanden framgår att det funnits problem att klarlägga hur själva hotell- och campingtjänsten skall definieras. Exempel på frågeställningar som domstolarna och Skatteverket uttalat sig om är hur en viss uthyrning skall bedömas. Frågan har då varit om uthyrningen enligt huvudregeln skall undantas från beskattning såsom upplåtelse av fastighet eller om uthyrningen skall beskattas enligt nu aktuell bestämmelse (reducerad skattesats). Exempel på sådana bedömningar har varit: asylsökandes boende i stugor, uthyrning av företagslägenheter, boende på sjukhem, uthyrning av festvåning, uthyrning av studentrum och boende på hälsohem.

Avgränsningen mellan beskattning med den reducerade skattesatsen och normalskattesatsen har varit föremål för Skatteverkets bedömning ifråga om hur en uthyrning av plats för båt i gästhamn skall klassificeras (campingverksamhet eller annan tjänst).

En annan huvudtyp av transaktioner som har medfört avgränsningsproblem och behov av klarlägganden är så kallade samtidiga tillhandahållanden. Ett tillhandahållande kan bestå av flera komponenter som man betalar en gemensam ersättning för (se avsnittet 4.3.1 och bilaga 3 om delnings- och huvudsaklighetsprincipen). Skatteverket har uttalat att förutom själva rumsuthyrningen bör hotelltjänsten omfatta vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i uthyrningen. Som exempel har Skatteverket angett att detta bör gälla telefon, telefax, betal-TV, bad och bastu samt tvätt. Å andra sidan har Regeringsrätten slagit fast (RÅ 2001 ref 69) att en uppdelning skall göras av ersättningen när gemensam ersättning tas ut för hotellrum och frukost. I dessa fall skall den del av ersättningen som belöper på frukosten beskattas med normalskattesatsen medan hotelltjänsten skall beskattas med tolv procent.

### **Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas**

Rumsuthyrning har till skillnad mot övriga varor och tjänster som nu beskattas med reducerad skattesats beskattats med reducerad skattesats (tidigare reducerat beskattningsunderlag) ända sedan mervärdesskattelagens införande 1969, med undantag för året 1991. Det kan därför antas att i vissa avseenden finns det en fast praxis. Å andra sidan har flera av de rättsfall som har redovisats i bilaga 2 avgjorts relativt nyligen vilket kan tala för att det kan komma behov av fler klarlägganden i anledning av dessa. Det är också troligt att hotellen i framtiden kan erbjuda olika nya typer av tjänster i samband med boendet som rättstillämpningen i någon form kan behöva ta ställning till. Tjänster som har samband med t.ex. Internet kan antas öka i omfattning.

När det gäller redovisade avgränsningsproblem skulle den största förenklingen inom det här området vara att inte tillämpa några reducerade skattesatser överhuvudtaget. Omsättning av hotelltjänsten och alla de olika typer av tjänster som kan tillhandahållas i samband med utnyttjande av en sådan tjänst skulle då beskattas med samma skattesats. Om tjänsterna/varorna på detta sätt skulle beskattas med samma skattesats skulle det sällan finnas några mervärdesskatterättsliga skäl till att behöva fastställa exakt vad en transaktion består av. Ett flertal av de gränsdragningsproblem som



framkommit i redogörelsen skulle då försvinna. Det skulle då t.ex. inte finnas någon anledning att dela upp beskattningsunderlaget mellan hotelltjänsten (12 %) och restaurangtjänsten (25 %) när frukost eller andra måltider etc. ingår i rumspriset vid en hotellvistelse.

Enligt uttalande av Skatteverket bör i hotelltjänsten kunna ingå vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i uthyrningen (t.ex. telefon, telefax, betal-TV, bad, bastu och tvätt). Den bedömning som nu måste göras om sådana tjänster skall anses underordnade hotelltjänsten eller inte bortfaller också vid en likformig beskattning med normalskattesatsen. Enligt utredningens uppfattning är hittillsvarande praxis när det gäller tillämpningen av delnings- och huvudsaklighetsprincipen för tjänster med anknytning till hotellvistelse långt ifrån klarläggande och knappast invändningsfri. Det är t.ex. oklart hur praxis förhåller sig till de principer för uppdelning av beskattningsunderlag som EG-domstolen lagt fast. När det gäller frågan om huruvida beskattningsunderlaget skall delas upp eller inte samt vilken tjänst som skall anses utgöra den tjänst som skall beskattas är C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) det vägledande EG-rättsfallet. Se mer om denna fråga i avsnitt 4.3.1 och bilaga 3. I de fall en uppdelning av beskattningsunderlaget måste ske leder detta mycket ofta till hanterings- och kontrollproblem, se vidare kapitel 9.

En likformig beskattning skulle minska avgränsningsproblemen. Ur gränsdragnings- och tillämpningssynpunkt anser utredningen således att den reducerade skattesatsen för rumsuthyrning i hotellrörelse och upplåtelse av campingplats bör slopas.

Om man anser det angeläget att dessa tjänster även fortsättningsvis bör beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen uppstår frågan om det finns något sätt att minska nuvarande avgränsningsproblem. I delbetänkandet är inte avsikten att lämna något slutligt förslag till vilka konkreta åtgärder som kan genomföras. Däremot är det viktigt att ge en uppfattning om vilka vägar som skulle kunna vara aktuella att undersöka.

Såvitt utredningen i nuläget kan bedöma finns det inte någon enskild åtgärd som både skulle leda till att nuvarande situation förbättras och som också är EG-rättsligt genomförbar.

Om det däremot skulle vara möjligt EG-rättsligt att införa reducerad skattesats för serveringstjänster vore det en åtgärd som i viss mån skulle minska nuvarande tillämpningsproblem. Om hotelltjänsten och restaurangtjänsten skulle beskattas med samma redu-

cerade skattesats skulle det medföra att nuvarande uppdelning av beskattningsunderlaget på t.ex. boendet och frukosten på hotellet inte skulle behöva göras.

Någon möjlighet att införa reducerad skattesats för serverings-tjänster finns dock inte enligt gällande regler i sjätte direktivet. Det kan dock noteras att kommissionen i sitt förslag till ändring av det sjätte direktivet med avseende på reducerade skattesatser (KOM[2003]397 slutlig) föreslagit att restaurangtjänster skall läggas till i bilaga H och således kunna beskattas med reducerad skattesats. Kommissionens förslag till direktiv har dock stött på hårt motstånd i olika delar. Se vidare i avsnitt 5.3.4 om utredningens bedömning av kommissionens förslag i denna del. Konstaterande i fråga om skillnaden i skattesats mellan hotell-tjänsten och servering får dock inte tas till intäkt för att utredningen sammantaget förordar lösningen att serverings-momsen sänks om detta skulle bli möjligt efter en eventuell ändring av EG-reglerna.

Det måste också tilläggas att även om momsen kunde sänkas på restaurangtjänster, så skulle tillämpningsproblemen kvarstå vad gäller övriga tjänster som tillhandahålls i samband med hotell- verksamheten.

### **5.3.2 Transport i skidliftar (7 kap. 1 § andra stycket 2 ML)**

Transport i skidliftar beskattas med den reducerade skattesatsen 12 procent.

#### **Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats**

Det skäl som i första hand har anförts för att införa regler om reducerad skattesats för transport i skidliftar var att åtgärden skulle stimulera turismen i Sverige (stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft). Åtgärden ansågs ge regionalpolitiska effekter och det uttalades även att sysselsättningseffekten kunde bli betydande. Det har i detta sammanhang även uttalats att skidliftsverk-samhet har vital betydelse för den svenska fjällturismen.

## Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblemen som har redovisats i bilaga 2

När det gäller mervärdesbeskattningen av skidliftar kan man av kartläggningen i bilaga 2 konstatera att det egentligen inte framkommit några avgränsningsproblem av betydelse i den bemärkelsen att det skulle vara svårt att avgöra vad som är en transport i en skidlift.

Ett konkret avgränsningsproblem är när skidliften används även på sommaren. I det fallet har lagstiftaren uttalat att ”Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen bör inte föranleda att verksamheten beskattas på annat sätt” (prop. 1991/92:50 s. 16). Lagstiftaren har således förutsett att transport i skidliftar oavsett årstid skall få tillämpa den reducerade skattesatsen 12 procent.

Om liften eller kabinbanan inte används som skidlift blir frågan i stället om tjänsten skall anses utgöra personbefordran och beskattas med 6 procent eller anses utgöra annan tjänst som enligt huvudregeln beskattas med normalskattesatsen (se mer om avgränsningen mellan persontransport och annan transport under avsnitten om personbefordran i detta kapitel och i bilaga 2).

I ett kammarrättsavgörande som har återgetts i bilagan var frågan om tillhandahållandet av ett fotografi vid försäljning av liftkort skulle omfattas av liftkortets reducerade skattesats eller inte. I avsnitt 4.3.1 och bilaga 3 har redogjorts för delningsprincipen och huvudsaklighetsprincipen. Tillämpning av dessa principer blir aktuella i de fall ett tillhandahållande består av flera delar och delarna var för sig beskattas olika (normalskattesats, undantag från beskattning respektive beskattning med någon av de reducerade skattesatserna). Avgränsningsproblemet i det här fallet är således inte något som är specifikt för transport i skidliftar, men att det aktualiseras i detta sammanhang beror just på att skidliftar fått en skattesats som avviker från 25-procentsnivån.

När det gäller de refererade målen (se bilaga 2) från länsrätten och kammarrätten om beskattning av liftkort har dessa tvister egentligen inte i första hand uppkommit till följd av en oklar lagstiftning utan i stället som en effekt av att företrädare för liftanläggningarna vill att transport i skidliftar skall beskattas med den lägsta skattesatsen. I målen har bolagen enbart tagit ut mervärdes-skatt med 6 procent på omsättning av liftkorten. Som huvudargument har bolagen menat att transporten i skidliften antingen

utgör ett underordnat led i bolagets tillhandahållande av anläggning för utövande av idrott eller att den är en tjänst som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten och som därför skall beskattas som en idrottstjänst (6 %).

Vid en diskussion om vilka problem som nuvarande avgränsning av tillämpningsområdet för transport i skidlift har medfört är det som nämnts inte konkreta praktiska avgränsningsproblem som visat sig ge svårigheter i första hand. I stället är det problem ur ett rättviseperspektiv. Även om liftkortet redan beskattas med en lägre skattesats än konsumtion i allmänhet är det egentliga problemet som det framställs att företrädare för branschen (och kanske även konsumenterna) upplever det som orättvist att idrott och personbefordran beskattas ännu lägre (se redovisningen av synpunkter i bilaga 2).

Företrädare för branschen har starkt uttalat sitt missnöje i olika sammanhang över att transport i skidliftar beskattas med 12 procent medan mervärdesskatt för omsättning av idrott och personbefordran tas ut med 6 procent. Man har förutom rättvisespekten även påtalat att en sänkning av skattesatsen skulle ge branschen bättre förutsättningar.

### **Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas**

Om den reducerade skattesatsen för transport i skidliftar skulle slopas finns det situationer som skulle förenklas. En illustration utgör det rättsfall om fotografering som tillhandahålls tillsammans med liftkort som har redovisats i föregående avsnitt. Transporten i skidliften och försäljningen av fototjänsten skulle vid tillämpning av enbart en skattesats automatiskt beskattas med samma skattesats (normalskattesatsen).

Utredningen anser därför att en likformig beskattning med normalskattesatsen är det bästa sättet att minska avgränsnings- och tillämpningsproblem och som i detta fall olika former av rättvises- och konkurrensdiskussioner (branschen anser att det är orättvist att transport i skidliftar beskattas med 12% medan idrott beskattas med 6 %).

När man ser på frågan om rätt skattesats för transport i skidliftar är det tydligt att problem vid den praktiska tillämpningen (av-

gränsnings- och tillämpningsproblem) inte utgör skäl för att förändra beskattningen i den riktning branschen förespråkar.

Uppgiften består mer i att överväga de rättvisekrav som branschen ställt på att det inte borde vara högre moms på transport i skidlift än på personbefordran respektive utövande av idrott. Den rättvisa beskattning branschen framför allt är ute efter avser en jämförelse med den för närvarande lägre beskattade idrotten.

Det är enligt utredningens uppfattning möjligen lämpligt att man, för det fall en lägre skattesats skall bibehållas för transport i skidlift, återigen överväger skälet till varför transport i skidliftar skall behandlas mer förmånligt mervärdesskatterättsligt än andra tjänster. Om skälet är att branschen har konkurrens mot utlandet eller att regioner i Sverige bör gynnas är det knappast någon bra idé att inordna transport i skidliftar under utövande av idrott. En fortsatt knytning till turismbranschen (hotelltjänster m.m.) är då naturlig. Om man i stället skall prioritera den rättvise- och konkurrensaspekt branschen fört fram att skidåkning också är idrott kan det finnas skäl att knyta tjänsten till idrottsområdet.

Det är klart att transport i skidliftar kan inrymma flera olika moment. Transportmomentet kan vara av så stor betydelse att det skulle kunna motivera att tjänsten räknades som persontransport. Till stöd för ett sådant resonemang kan man t.ex. anföra att betalningen gäller transporten upp till toppen och inte nedför backen. Å andra sidan kan transportmomentet vid en helhetsbedömning upplevas som underordnat konsumentens syfte att utöva idrott. Vid en jämförelse med våra grannländer ser man att Norge valt att klassificera tjänsten som personbefordran medan Finland inordnar tjänsten under idrott.

Något objektivt rättvist synsätt existerar knappast, utan det är närmast ett ställningstagande som får ske på politisk nivå. Vid en enhetlig mervärdesskatt på all konsumtion kan diskussioner av detta slag undvikas helt.

I nuläget regleras transport i skidliftar som en särskilt utpekad tjänst i ML. Frågan är om det finns något som förhindrar en sådan behandling. Enligt utredningens bedömning går det knappast mot bakgrund av de rättsfall som avgjorts i EG-domstolen (se kapitel 4 och bilaga 3) och även med beaktande av de resonemang som förs i kommissionens förslag till ändring av det sjätte direktivet med avseende på reducerade skattesatser (KOM[2003]397 slutlig) att påstå att den regel som i dag tillämpas i Sverige strider mot EG-rätten. Sverige kan alltså, enligt utredningens bedömning, välja

mellan att ha kvar nuvarande regel, införa full mervärdesskatt, eller att införa samma skattesats som för idrott alternativt som för personbefordran.

För det fall transport i skidlift inte vore särskilt reglerad i ML skulle den med största sannolikhet anses utgöra utövande av idrott.

Sammanfattningsvis så finns det egentligen inte några tungt vägande avgränsnings- eller tillämpningsproblem som motiverar en sänkning av nuvarande skattesats. Ur avgränsnings- och tillämpningsynpunkt är det i stället till fördel om full mervärdesskatt införs.

En sänkning av skattesatsen kan motiveras av om det av något skäl skulle anses angeläget att inom momssystemets ram ytterligare gynna aktörer som konsumerar eller producerar denna tjänst (företagen eller konsumenterna). Ett annat skäl är om den orättvisa som branschen nu anser sig uppleva gentemot idrott (och personbefordran) skulle kunna utgöra motiv för att skattesatsen sänks ytterligare.

### **5.3.3 Försäljning av konstverk (7 kap. 1 § andra stycket 3 ML)**

Mervärdesskatt tas ut med 12 procent för upphovsmans eller dennes dödsbos försäljning av konstverk om verksamheten medför skattskyldighet. Enligt 1 kap. 2 a § ML medför omsättningen skattskyldighet endast om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr. Möjlighet till frivillig skattskyldighet finns även om konstnären inte kommer upp till detta belopp.

Den reducerade skattesatsen 12 procent gäller även för all import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Vad som innefattas i dessa begrepp anges i definitioner i 9 a kap. 5–7 §§ ML. Definitionerna i ML är i detta sammanhang i stort sett överensstämmande med motsvarande regler i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

När konstverk säljs i eget namn av annan än upphovsman eller dennes dödsbo tillämpas normalskattesatsen. Det medför bland annat att gallerier som i eget namn säljer konstverk skall ta ut moms med 25 procent.

### Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats

I utredningar och propositioner hade konstaterats att någon motsvarighet till ML:s dåvarande undantag från beskattning inte fanns i det sjätte mervärdesskattedirektivet. När reglerna om vinstmarginalbeskattning infördes den 1 november 1995 menade regeringen att det var rätt tidpunkt att införa skatteplikt. Skälet till att en omsättningsgräns om 300 000 kr infördes kan antas ha varit kulturpolitiskt.

Att reducerad skattesats infördes angavs bero på att det skulle kunna bli billigare för en köpare som inte var skattskyldig att förvärva sådana varor från en skattskyldig återförsäljare i ett EG-land jämfört med att importera dessa från tredje land. Detta skulle i så fall bero på att marginalbeskattningen inte tillämpas i fråga om import, och den omständigheten menade man således talade för att reducerad skattesats skulle tillämpas på import. I det fall konstverket omsattes av upphovsmannen eller dennes dödsbo skulle beskattning i princip ske (om omsättningen översteg 300 000 kr). För att inte konkurrensnedvridningar skulle uppstå menade man att även dessa omsättningar skulle beskattas med den reducerade skattesatsen 12 procent. Utredningens tolkning är att man där kan ha avsett att upphovsmännens omsättning inte sker med tillämpning av marginalbeskattningsprincipen. De konkurrensresonemang som ligger bakom skattesatsen 12 procent för upphovsmans omsättning av konstverk förefaller emellertid sammanfattningsvis tämligen oklara.

### Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblemen som har redovisats i bilaga 2

Av redogörelsen i bilaga 2 framgår att organisationer på området har synpunkter på nuvarande regler och även önskemål om att reglerna i vissa avseenden skall förändras. Följande frågor har tagits upp:

- Skattesatsen för konstgalleriers försäljning av konstverk borde sänkas.
- Skattesatsen för upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk borde sänkas.

- Reglerna är mycket komplicerade och beskattning kan både ske enligt olika skattesatser och med tillämpning av särskilda regelsystem (vinstmarginalmetoden, importmoms och förvärvsmoms). En följd av det är att priset för konsumenten kan variera kraftigt.
- Definitionerna av konstverk är bristfälliga.
- Sverige borde utnyttja de möjligheter EG-rätten medger till fullo att tillämpa reducerad skattesats (t.ex. reducerad moms för vissa fotografier).
- Byggnadskonst borde beskattas med en lägre skattesats.
- Tillämpningen av momsregler för s.k. droit de suite borde förändras.
- Det kan uppstå problem att avgöra hur beskattningen skall ske när en konstnär får ett uppdrag att göra ett konstverk. Beskattning kan ske som överlåtelse av konstverk (12 %), som utförande av ett arbete (25 %) eller som överlåtelse av upphovsrätten (6 %).

### **Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas**

Den största förenklingen för att komma till rätta med gränsdragningsproblem inom det här området skulle vara att inte tillämpa några reducerade skattesatser överhuvudtaget. Omsättning av konstverk, import av konstverk, omsättning av brukskonst, utförande av byggnadsverk, omsättning av olika upphovsrätter och omsättning av andra tjänster (såsom uppdrag att utföra en målning) skulle då alla beskattas med normalskattesatsen. Om tjänsterna/varorna på detta sätt skulle beskattas med samma skattesats skulle det sällan finnas några mervärdesskatterättsliga skäl till att behöva fastställa exakt vad en transaktion består av. Ett flertal av de gränsdragnings- och rättviseproblem som organisationerna redovisar skulle då försvinna. I nuläget åberopas ofta rättviseskäl (konkurrensskäl) för att ytterligare någon typ av omsättning skall få tillämpa reducerad skattesats. Det gäller t.ex. konstförsäljning som ett galleri utför, försäljningar av fotografier och utförande av byggnadskonst. Om normalskattesats infördes generellt skulle den typen av krav bortfalla. Med tanke på det ytterligt komplicerade och svårtolkade regelverket skulle en generell övergång till tillämpningen av normalskattesatsen innebära stora förenklingar.



Som framgår av Statskontorets undersökning (bilaga 8) står emellertid flertalet konstnärer helt utanför mervärdesskattesystemet. Vid en enhetlig skattesats skulle dessa konstnärer vid en jämförelse komma bättre ut än de som är skattskyldiga. Det kan också noteras att i Mervärdesskatteutredningens betänkande *Mervärdesskatten i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) föreslås förändringar vilka skulle kunna föranleda att fler konstnärer blir skattskyldiga. Dessa frågor får hanteras i utredningens slutbetänkande.

Om man ändå anser det angeläget att omsättningar av vissa konstverk m.m. skall beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen uppstår frågan om det finns något sätt att minska nuvarande avgränsningsproblem. I delbetänkandet är inte avsikten att lämna slutliga förslag till vilka konkreta åtgärder som kan genomföras. Däremot är det viktigt att ge en uppfattning om vilka vägar som skulle kunna vara aktuella att undersöka.

En fråga som förts fram under en längre tid är att skattesatsen för galleriers omsättning av konstverk borde sänkas till samma nivå som gäller för konstnärs egen försäljning. Företrädare för branschen har uppgett att en sådan åtgärd skulle skapa enhetlighet och samordning av regelsituationen och att åtgärden både skulle stimulera marknaden och minska konkurrensproblemen gentemot ideella föreningars tillhandahållanden och gentemot gallerier i andra länder.

Frågan har behandlats av Skatteutskottet vid ett flertal tillfällen. Utskottet har därvid konstaterat att det enligt gällande EG-regler saknas stöd för att införa reducerad skattesats för galleriers försäljning av konst (2000/01:SkU15). Skatteverket har i ett yttrande till Finansdepartementet över den skrivelse Konstnärernas Riksorganisation, Skulptörförbundet och Svenska Galleriförbundet ingett till departementet (dnr Fi2001/3297) delat den uppfattningen.

En allmän princip enligt både EG-rätten och ML är att beskattning skall ske med normalskattesatsen om det inte finns något särskilt undantag från den regeln. Av artikel 12.3 c i det sjätte mervärdesskattedirektivet framgår att reducerad skattesats får tillämpas för import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Om medlemsstaten utnyttjar den möjligheten får medlemsstaten även införa reducerad skattesats för leveranser av konstverk som företas av upphovsmannen eller dennes efterföljande rättsinnehavare (detta har i ML tolkats som dödsbo) samt vid vissa tillfälliga försäljningar som inte företas av en skattskyldig återförsäljare. Det finns såvitt

utredningen kan bedöma inget stöd i sjätte mervärdesskattedirektivet för att tillämpa en reducerad skattesats för galleriers försäljning av konstverk som ägs av galleriet.

Det kan dock noteras att om galleriet enbart förmedlar konstverket för konstnärens räkning beskattas försäljningen såsom om konstnären själv sålt konstverket. Galleriets provision beskattas dock med normalskattesatsen.

Det har anförts att gallerier i Finland, Frankrike, Belgien och Tyskland tillämpar en lägre skattesats och att den omständigheten medför att svenska gallerier kommer i en sämre konkurrenssituation. I det material kommissionen ger ut om skattesatserna inom unionen (DOC/2008/2004) finns inget stöd för att dessa länder tillämpar en lägre skattesats för galleriers försäljning av konstverk. Uppgifterna tyder snarare på att länderna i likhet med Sverige ofta tillämpar en lägre skattesats för import och för upphovsmannens försäljningar medan övrig försäljning beskattas med normalskattesatsen. Utredningen har varit i kontakt med de nämnda länderna. Frankrike och Tyskland har ännu inte svarat på förfrågan medan Finland och Belgien i svar har uppgett att man liksom Sverige tillämpar normalskattesatsen vid galleriers försäljning av konstverk. Utredningens bedömning är således att det åtminstone inte för närvarande synes möjligt att sänka skattesatsen för galleriers omsättning av konstverk i eget namn. En åtgärd av den arten kräver ändringar av EG-reglerna. Några företrädare för branschen har uppgett att det finns konkurrensproblem gentemot gallerier i vissa andra länder. Om konkurrensen kommer från andra EU-länder bör detta i så fall bero på att dessa i flertalet fall har en lägre normalskattesats än 25 procent. En sänkning av den svenska normalskattesatsen möjliggörs genom införandet en enhetlig moms. Införandet av enhetlig lägre moms i Sverige skulle därför kunna vara till fördel för gallerierna. Konkurrensfrågor med anledning av försäljning som sker genom ideella föreningar i Sverige har behandlats i SOU 2002:74. Sådana frågor behandlas inte inom ramen för förevarande betänkande.

Det finns dock andra förändringar som skulle vara rättsligt möjliga att göra, och som ligger i linje med vad företrädare för branschen önskar. Definitionen av konstverk skulle kunna utvidgas till att även omfatta de tre sista strecksatserna i bilaga I till sjätte direktivet. Genom en sådan utvidgning skulle även en lägre skattesats kunna användas vid konstnärs och dennes dödsbos omsättning

av sådana varor. De varor som tas upp i de tre sista strecksatserna är följande:

- unika exemplar av föremål i keramik helt utförda av konstnären och signerade av honom,
- emaljer av koppar, utförda helt för hand, begränsade till åtta numrerade exemplar signerade av konstnären eller verkstaden, med undantag för smycken samt guld och silverföremål,
- fotografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag.

I Skatteverkets tidigare nämnda yttrande över skrivelsen från Konstnärernas Riksorganisation, Skulptörförbundet och Svenska Galleriförbundet har verket bl.a. uttalat sig negativt till en sådan utvidgning. Verket menade att en utvidgning av definitionen skulle kunna komma att medföra gränsdragningsproblem mot brukskonst, konsthantverk och t.ex. porträttfotografier. Skatteverket hänvisade även till att ML:s definition av konstverk torde överensstämma med upphovsrättslagens begrepp om bildkonstverk samt att redan nuvarande lagtext torde ge utrymme till att hänföra handgjorda keramikskulpturer och emaljskulpturer i högst åtta exemplar till begreppet "konstverk".

Om man utvidgar tillämpningsområdet för en reducerad skattesats kan det innebära att man slipper vissa avgränsningsproblem, men att nya kan uppstå. Frågan blir hur stor omfattningen av dessa gränsdragningsproblem blir ställt i relation till de gränsdragningsproblem som undanröjs. Det kan t.ex. antas att nuvarande avgränsning mot fotografisk konst med en vidare tillämpning i vissa fall skulle försvinna. Å andra sidan kommer nya gränsdragningsproblem, och inte osannolikt större sådana, uppkomma.

En utvidgning av tillämpningsområdet, som har stöd i sjätte mervärdesskattedirektivet, skulle givetvis ställa höga krav på lagstiftaren och på tillämpande myndigheter för att reglerna skulle bli förutsebara.

Det har även framförts att det inte är rättvist att olika former av konstnärliga beställningsarbeten beskattas med normalskattesatsen. Som exempel nämns byggnadskonst och uppdrag att utföra en målning. Om det skulle vara så att det vid utarbetandet av slutbetänkandet är aktuellt att beskatta olika former av konstnärliga uttryck med en lägre skattesats än normalskattesatsen bör målet

vara att ta bort vissa avgränsningsproblem och skapa en större acceptans för systemet. I en sådan situation skulle det kunna finnas skäl att undersöka om det vore möjligt och lämpligt att förändra reglerna i syfte att tillämpa samma skattesats för dessa omsättningar som för omsättning av upphovsmans konstverk. Lösningen av dessa avgränsningsproblem måste dock ställas i relation till de olika typer av nya avgränsningsproblem som kan uppstå. Utredningen har inför delbetänkandet inte närmare kunnat bedöma exakt vilka ändringar som är lämpliga och EG-rättsligt möjliga, eller vilka nya gränsdragningsproblem som kan uppstå.

Generellt när det gäller detta område (omsättning av konstverk och utförande av andra konstnärliga tjänster) är utredningen av den uppfattningen att i princip varje utvidgning av tillämpningsområdet, hur bra det än löser vissa av de nu påtalade avgränsningsproblemen, kommer medföra nya och svåra avgränsningsproblem, i vissa fall sannolikt svårare än de som förekommer i dag. På samma sätt kan en åtgärd som företas i syfte att skapa rättvisa mellan olika grupper medföra att orättvisor uppstår mellan andra grupper.

Ett undantag finns dock. Att sänka skattesatsen för omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt import av konstverk (f.n. 12 %) till samma nivå som för t.ex. överlåtelse av rättigheter inom kultursektorn (f.n. 6 %) skulle, såvitt redan nu kan bedömas undanröja vissa redovisade problem, utan att skapa några nya avgränsningsproblem. Åtgärder av det slaget kräver dock närmare överväganden. Om den enhetliga låga skattesatsen i detta avseende skall uppnås genom sänkt skattesats för omsättning av konstverk m.m. uppstår t.ex. statsfinansiella effekter. Ändringen kräver nämligen att t.ex. mervärdesskatten vid import på konstverk sänks. Därvid kan också konkurrensaspekter uppkomma med hänsyn till nivån på den interna beskattningen av sådana varor, exempelvis då försäljning av konstverk av gallerier (25 %). Enligt utredningens mening måste åtgärder av detta slag därför föregås av en mer detaljerad analys av handeln med de aktuella varorna.

Det framförs att det finns andra problem än skattesats- och definitionsproblem inom branschen. Exempel på detta är tillämpningen av droit de suite, vinstmarginalbeskattning, förvärvsbeskattning och importbeskattning. Ytterligare exempel är den omständigheten att gallerier måste kunna tillämpa regler för vinstmarginalbeskattning och ibland göra val mellan vinstmarginalbeskattning och normal beskattning, förvärvsbeskattning inom EU och importmoms. Det kan antas att det är riktigt att hanteringen av

mervärdesskattesystemet är komplicerat för gallerierna, liksom för övrigt för andra som handlar med begagnade varor av olika slag. Dessa problem är av generell art. Någon möjlighet att inom ramen för denna utredning se över dessa regler saknas. Reglerna är dessutom gemensamma för medlemsstaterna på EG-området.

Vidare analys av tillämpningen av droit de suite bör göras i arbetet inför slutbetänkandet.

#### **5.3.4 Livsmedel (7 kap. 1 § andra stycket 5 ML)**

Den reducerade skattesatsen tillämpas för sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i livsmedelslagen med undantag för vatten från vattenverk, spritdrycker, vin och starköl samt tobaksvaror. I princip avses med livsmedel alla produkter utom läkemedel enligt läkemedelslagen som på något sätt förtärs av människor.

#### **Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats**

Som skäl för att införa reducerad skattesats för livsmedel den 1 januari 1992 åberopades att en sänkning av livsmedelsmomsen var en bättre åtgärd för att bekämpa inflationen än att sänka den generella momsniån med 1,25 procent, vilket varit den ursprungliga avsikten.

I prop. 1994/95:150 föreslogs att ersättningsnivåerna i bidragssystemen samlat skulle sänkas till 75 procent den 1 januari 1996. Regeringen uttalade att dessa sänkningar skulle få kraftiga fördelningspolitiska konsekvenser. Sänkningen av bidragsnivåerna skulle därför kompletteras med en ytterligare sänkning av matmomsen från 21 till 12 procent. I propositionen uttalas att detta särskilt skulle gynna barnfamiljer och låginkomsttagare som i allmänhet använder en relativt stor andel av sin hushållsbudget till matinköp. Inflationen beräknades även sjunka med inemot en procentenhet under 1996 (se vidare redogörelsen i bilaga 2).

## Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblem som har redovisats i bilaga 2

Tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen inom livsmedelsområdet har knutits till livsmedelslagen. I förarbeten, RSV:s rekommendationer (numera upphävda) samt Skatteverkets handledning för mervärdesskatt har lagstiftaren respektive tillämpande myndighet relativt utförligt uttalat sig om hur bestämmelsen skall tolkas. Den omständigheten i sig visar enligt utredningen att det förekommit och förekommer avgränsningsproblem.

Av redovisningen framgår att avgränsningen mot läkemedel (naturläkemedel är läkemedel medan kosttillskott är livsmedel) har varit föremål för viss diskussion.

Att skattesatsen för pantflaskor är olika vid försäljning av drycker beroende på om flaskan innehållit livsmedel (t.ex. läsk) eller starköl har upplevts som orättvist. Anledningen till att det ansetts som orättvist är att kunden vid inlämning av flaskan (eller burken) till livsmedelshandlaren fått mindre i betalt än vad han betalat för emballaget hos systembolaget. Att lagstiftningsvägen lösa dessa problem har visat sig ogörligt, men problemen skulle givetvis försvinna med en enhetlig mervärdesskattesats.

Den fråga som har rönt mest uppmärksamhet är dock gränsdragningsproblematiken gentemot serveringstjänster. Omsättning av livsmedel beskattas med 12 procent medan serveringstjänster beskattas med 25 procent. Skillnaden i beskattning har i många fall ansetts orättvis och svårtillämpad. Exempelvis när det gäller viss cateringverksamhet kan skattekonsekvensen vara svårförutsebar.

I andra fall är skattekonsekvensen inte svår att förutse men kan i stället upplevas som orättvis. För att en serveringstjänst skall anses omsatt förutsätter man t.ex. att den omsätts i en därför iordningsställd lokal. För det fall varan inte äts på serveringsstället är det inte heller en serveringstjänst (hämtmat). Skattesatsen för livsmedel, 12 procent, tillämpas i dessa fall. Det har framförts att t.ex. livsmedelsaffärer och bensinstationer med sitt utbud av färdigmat konkurrerar med restaurangnäringen.

I massmedia har det vidare rapporterats om att det förekommer att restauranger vid försäljning av mat för avhämtning tar ut samma pris av konsumenten oavsett om restaurangen redovisar försäljningen efter den reducerade skattesatsen (livsmedel) eller normalskattesatsen (serveringstjänst). Detta kan av konsumenterna uppfattas som att restaurangen får en större vinst än för det fall priset

vid avhämtningsköp skulle sättas ned med ett belopp som motsvarar den lägre skattesatsen. Oavsett hur det är med den saken innebär emellertid de praktiska svårigheterna att skilja mellan mat som äts i serveringslokalen, eller som medförs ut ur lokalen, att restauranger, caféer etc. kan behöva tillämpa en schablon för att på ett rättvisande sätt kunna redovisa mervärdesskatt på verksamheten. Sådana schabloner kan i vissa fall få godtas av Skatteverket.

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

Under senare tid har frågan om momsen skulle kunna användas i kampen mot befolkningens övervikt kommit i fokus. En åtgärd som har diskuterats är att mervärdesskattesatsen skall bestämmas efter hur nyttig maten är. I motionerna 2003/04:Sk408 och 2004/05:Sk471 nämns att momsen på socker och fettriika produkter skulle kunna vara hög medan momsen på frukt och grönt skulle kunna vara låg. Frågan har även diskuterats i samband med att Folkhälsoinstitutet och Livsmedelsverket på uppdrag av regeringen tagit fram en handlingsplan för goda matvanor och ökad fysisk aktivitet bland befolkningen (februari 2005). Inför presentationen av rapporten diskuterades i massmedia flitigt att gruppen skulle förorda sänkt moms på frukt och grönt. I rapporten konstateras dock endast att den sänkning som nu kan ske är från 12 till 6 procent vilket skulle ge en mycket måttlig effekt på priset på t.ex. frukt och grönt.

I promemorian *Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel* DS 2002:51 utreddes som har redovisats i bilaga 2 både de rättsliga förutsättningarna för att sänka mervärdesskatten på omsättning av krävmarkerade livsmedel och lämpligheten i att företa åtgärden.

Även om åtgärder för att stödja ekologiska livsmedel sannolikt på nytt kommer att aktualiseras är den nu mest aktuella frågan om det finns möjlighet att använda mervärdesskatten som styrmedel för att kunna påverka människors matvanor. I detta avsnitt är det inte aktuellt att diskutera frågan om en sådan skattesänkning skulle få någon effekt. Det finns däremot anledning för utredningen att kommentera lämpligheten ur gränsdragnings-, rättvise- och kon-

kurrensynpunkt att införa olika skattesatser inom livsmedelsområdet.

Såsom framgått finns det redan nu en gränsdragning mellan livsmedel och hälsokost (hälsofil osv.), som inte utgör livsmedel utan i stället utgör medicin i momslagens mening. Det problem som denna gränsdragning förorsakar måste bedömas som mycket litet jämfört med om man skulle försöka införa olika skattesatser inom livsmedelsområdet. För det första finns knappast helt klara avgränsningar mellan olika livsmedel<sup>1</sup>. Även om det i vissa fall är möjligt att uttömmande definiera vad som skall omfattas av den lägre skattesatsen kommer det ändå att finnas andra produkter som är lika nyttiga eller onyttiga som de som pekats ut. Detta förutser utredningen skulle leda till ett mycket svårt problem med att skapa avgränsningar och definitioner i lagstiftningen som både ur ett allmänt rättviseperspektiv, ett konkret konkurrensperspektiv och i tillämpningen (administrativt) skulle fungera. En lagstiftning av denna art måste även bedömas mot EG-rättens skatteneutralitetsprincip och likabehandlingsprincip.

### **Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas**

Om beskattning av livsmedel skulle ske med normalskattesatsen i stället för med reducerad skattesats skulle flera olika avgränsningar försvinna. Det gäller t.ex. gentemot restaurangtjänster, naturläkemedel och råvaror.

Den största enskilda förenklingen med införandet av en enhetlig beskattning med normalskattesatsen skulle vara att avgränsnings- och konkurrensproblem mellan livsmedel och restaurangtjänster (catering) skulle försvinna. Enligt utredningens uppfattning vore det en mycket betydelsefull förenkling.

Om man ändå anser det angeläget att omsättning av livsmedel även i framtiden skall beskattas med en lägre skattesats uppstår frågan om det finns något sätt att minska nuvarande gränsdragningsproblem.

---

<sup>1</sup> Frukt och grönt förutser förespråkarna för åtgärden skall få låg moms medan feta och sockerhaltiga produkter skall få hög moms. Frågor som direkt skulle uppkomma i verkligheten är: Skall den låga momsen innefatta färska grönsaker/frukter, frysta grönsaker (frukter), inlagda grönsaker/frukt, frukt som gjorts om till godis (torkade bananer, inlagda päron i sockerlag, salta jordnötter osv.), Avokado (hög fetthalt men ändå nyttig), osv.



Ur juridisk synvinkel är det i första hand gentemot restaurangtjänster som avgränsningsproblemen kan uppskattas vara av den art att en förändring är motiverad. Nuvarande gränsdragning är svårtillämpad och upplevs som orättvis, och utgör dessutom ett gränsdragningsproblem som berör ett mycket stort antal skattskyldiga.

När det gäller livsmedel finns det en uttrycklig bestämmelse i det sjätte mervärdesskattedirektivet (punkten 1 i bilaga H) som tillåter att reducerad skattesats tillämpas. När det däremot gäller restaurangtjänster saknas en sådan bestämmelse. Det är därför inte i nuläget möjligt att införa en reducerad skattesats för restaurangtjänster.

Om det skulle vara möjligt att införa reducerad skattesats för serveringstjänster vore det en åtgärd som skulle minska nuvarande tillämpningsproblem. Som nämnts saknas denna möjlighet. Det kan dock noteras att kommissionen i sitt förslag till ändring av det sjätte direktivet med avseende på reducerade skattesatser (KOM[2003]397 slutlig) föreslagit att restaurangtjänster skall läggas till i uppräkningsdelen i bilaga H och således kunna beskattas med reducerad skattesats. Förslaget har i olika delar stött på hårt motstånd varför det i nuläget är oklart vad som förslaget slutligen kommer mynna ut i.

En fråga som kan diskuteras är om Sverige skall agera för att kommissionens förslag i denna del skall antas. En utvidgning av ett system med reducerade skattesatser som i sig ger upphov till en mängd avgränsnings- och tillämpningsproblem är ur utredningens synvinkel inte något som kan förordas. Eftersom utredningen genomgående anser att det bästa sättet att minska nuvarande avgränsnings- och tillämpningsproblem inom och mellan olika områden är att enbart tillämpa en skattesats är därför den naturliga utgångspunkten att listan inte skall utvidgas till att omfatta fler varor eller tjänster utan snarare begränsas.

Om det å andra sidan anses angeläget att en reducerad skattesats även fortsättningsvis bör tillämpas för omsättning av livsmedel skulle en utvidgning av bilaga H till att även omfatta restaurangtjänster ge Sverige en möjlighet att oavsett skattesatsnivå kunna beskatta livsmedel och restaurangtjänster med samma skattesats. De avgränsnings- och konkurrensproblem som hänger samman med nuvarande skillnad i skattesats skulle då kunna elimineras. En annan sak är de statsfinansiella effekterna av en sådan åtgärd. Att sänka restaurangmomsen till samma nivå som livsmedelsmomsen,

12 procent, skulle medföra en statsfinansiell kostnad om cirka 4,5 miljarder per år. Detta skulle kunna finansieras genom att den nuvarande 12 procentsnivån för livsmedel, hotell m.m. höjs till 16 procent. Utredningen har emellertid inte anledning att närmare överväga om de generellt sett kan vara motiverat med en sådan omläggning.

Om förutsättningarna inte förändras, dvs. om reducerad skattesats även fortsättningsvis tillämpas på omsättning av livsmedel och normalskattesatsen på restaurangtjänster återstår frågan om det är möjligt att justera nuvarande avgränsning mellan å ena sidan mat för avhämtning och catering (12 %) och å andra sidan restaurangtjänster. Sannolikt är det inte någon enkel uppgift att göra dessa avgränsningar tydligare, utan utredningen bedömer preliminärt att ändrade regler sannolikt inte kan förbättra situationen. Man bör i sammanhanget vara medveten om att handlingsutrymmet för att förändra reglerna är mycket begränsade eftersom en sådan förändring måste vara i överensstämmelse med sjätte direktivet och de avgöranden som meddelas av EG-domstolen.

När det gäller avgränsningen mellan livsmedel och naturläkemedel har det konstaterats i avsnitt 6.1 att det vid en förändring av beskattningen av läkemedel generellt skulle kunna vara möjligt att tillämpa samma skattesats för läkemedel och livsmedel.

#### 5.4 Skattesatsen 6 procent

Enligt gällande regler i 7 kap. 1 § tredje stycket ML beskattas bland annat böcker, tidskrifter, tidningar, tillträde till olika kulturella tillställningar, omsättning i viss biblioteks- och museiverksamhet, tillträde till djurparker, upplåtelse eller överlåtelse av vissa rättigheter som omfattas av upphovsrättslagen, viss idrottsverksamhet samt personbefordran med den reducerade skattesatsen 6 procent.

I det följande skall för varje område ges en kort förklaring av tillämpningsområdet, skälet bakom att reducerad skattesats tillämpas, sammanfattning av avgränsnings- och andra problem samt utredningens överväganden om hur situationen skulle kunna förbättras. Genomgången är inriktad på avgränsnings- och tillämpningsproblem med nuvarande lagstiftning. Den illustrerar dock även problem av annan art såsom rättviseproblem och konkurrensproblem.

För en mer fullständig redovisning hänvisas till bilaga 2.

#### **5.4.1 Böcker, tidningar och tidskrifter (7 kap. 1 § tredje stycket 1-4 ML)**

Den reducerade skattesatsen tillämpas för böcker, broschyrer, häften, tidningar, tidskrifter, bilderböcker, målarböcker för barn, musiknoter, kartor, vissa program och kataloger, radio- och kassettidningar samt produkter av denna art som är särskilt avsedda för läshandikappade.

#### **Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats**

Som motiv för att tillämpa reducerad skattesats och det tidigare undantaget från beskattning för allmänna nyhetstidningar har åberopats tidningarnas framskjutna roll i den demokratiska processen. För omsättning av allmänna nyhetstidningar tillämpades sedan lång tid kvalificerat undantag från beskattning. Det kvalificerade undantaget bestod med stöd av övergångsregler i Sveriges anslutningsfördrag även efter den 1 januari 1995. Sedan den 1 januari 1996 beskattas dock allmänna nyhetstidningar med skattesatsen 6 procent. Övriga tidningar och tidskrifter beskattades med normalskattesatsen, 25 procent, fram till den 1 januari 2002.

När det gällde sänkningen av bokmomsen 2002 (som även innefattade tidskrifter, kartor m.m.) avsågs åtgärden utgöra ett komplement till andra litteraturpolitiska åtgärder och syftade till att bredda och öka läsandet. Regeringen uttalade att mervärdesskattesänkningen förutsatte, för att bli kulturpolitisk effektiv, att förlag, bokhandel, bokklubbar, varuhus och andra aktörer på marknaden långsiktigt engagerade sig för att de prissänkande effekterna av skattesänkningen skulle bli bestående. Det var av den anledningen viktigt att den sänkta mervärdesskatten skulle få fullt och bestående genomslag i det pris som konsumenten skulle betala.

#### **Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblem som har redovisats i bilaga 2**

Den lägre mervärdesskatten på böcker och tidskrifter m.m. har tillämpats i drygt två år. I propositionen framhöll lagstiftaren att det skulle kunna uppstå avgränsningsproblem när lagen trädde i kraft. I syfte att göra dessa avgränsningsproblem så få som möjligt

valde lagstiftaren dels att göra tillämpningsområdet i princip så vidsträckt som EG-rätten tillät, dels att knyta definitionen till den befintliga tulltaxan och slutligen att vara utförlig i sina kommentarer till de föreslagna lagändringarna.

Av de rättsfall som redovisats och RSV:s skrivelser framgår att det vid införandet ändå har uppstått en del avgränsningsproblem.

Avgränsningsproblemen har hittills varit av två typer. Den ena problemtypen har bestått i att bedöma om en viss vara skall anses utgöra en sådan vara som omfattas av den lägre skattesatsen eller inte. I RÅ 2002 ref 51 var frågan t.ex. om en almanacka skulle omfattas av tillämpningsområdet. I Regeringsrättens två avgöranden den 25 februari 2004 (mål nr 945–946–03) var frågan om en tidning som innehöll en stor andel annonser från bl.a. privatpersoner skulle omfattas av den reducerade skattesatsen.

Den andra situationen har bestått i att avgöra vilken eller vilka skattesatser som skall tillämpas när flera varor som separat skall beskattas med olika skattesats omsätts tillsammans. En fråga som har varit uppe till prövning i domstol är t.ex. vilken skattesats som skall tillämpas på en CD-skiva med olika dataprogram som tillhandahålls utan extra kostnad vid köp av en tidskrift (se t.ex. Skatterättsnämndens beslut den 3 maj 2002). Frågan är då om varorna skall beskattas var för sig, efter respektive skattesats, (delningsprincipen) eller om någon av varorna skall anses ingå i leveransen av den andra varan. I det senare fallet tillämpas enbart skattesatsen för den huvudsakliga varan (huvudsaklighetsprincipen).

Ur rättviseperspektiv har vidare framförts att det inte är rimligt och rättvist att elektroniskt levererat material i olika former skall beskattas med en högre skattesats än motsvarande tryckt material. Vidare har det framförts att CD-skivor oavsett innehåll borde kunna beskattas med samma skattesats som den som gäller för böcker och tidskrifter.

### **Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas**

Den största förenklingen inom det här området skulle vara att inte tillämpa några reducerade skattesatser överhuvudtaget. Det skulle undanröja nuvarande svårigheter att definiera vad som skall ingå i den reducerade skattesatsens tillämpningsområde. Det skulle även

innebära att nuvarande problem att bestämma skattesats när varor med olika skattesats tillhandahålls mot en gemensam ersättning skulle försvinna. Detta senare vore en avsevärd förenkling, eftersom problemet med tillämpning av delnings- eller huvudsaklighetsprincipen kan antas komma att medföra väsentliga tillämpningsproblem i framtiden. Nuvarande rättvisediskussion gentemot CD-skivor och annat elektroniskt överfört material som enligt EG-reglerna måste beskattas med normalskattesatsen skulle också undanröjas.

Om man ändå anser det angeläget att omsättningar av tidningar, tidskrifter, böcker m.m. även i framtiden beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen uppstår frågan om det finns något sätt att minska nuvarande avgränsningsproblem. I delbetänkandet är inte avsikten att slutligt lämna förslag till vilka konkreta åtgärder som kan genomföras. Däremot är det viktigt att ha en uppfattning om vilka vägar som skulle kunna vara aktuella att undersöka.

Man kan konstatera att det under kort tid uppstått ett behov av att i rättstillämpningen slå fast hur de nya bestämmelserna skall tolkas. Det man däremot inte vet är om rättsläget kommer att stabilisera sig så småningom eller om marknaden är så mångfacetterad att nya problem fortlöpande kommer att uppstå vartefter ett gammalt har lösts. I nuläget är det svårt att se någon konkret åtgärd (förutom att slopa den reducerade skattesatsen) som skulle kunna vidtas för att minska avgränsningsproblemen generellt. Om den reducerade skattesatsen skall bibehållas är det sannolikt därför enbart genom en fortsatt utveckling i rättspraxis som nya frågeställningar en efter en kan få en lösning.

Denna bedömning gäller både frågan om en viss vara omfattas av tillämpningsområdet och de problem som uppstår att bestämma skattesats när flera produkter med olika skattesats tillhandahålls mot en gemensam ersättning. Här måste även tilläggas att EG-rätten inte medger att Sverige inför vilka regler som helst. Den praxis som fortlöpande utbildas av EG-domstolen måste också följas av svenska domstolar.

#### *CD-skivor och elektroniskt levererad information*

Det har framförts att nuvarande beskattning av s.k. digitaliserade produkter (elektroniskt levererad information eller virtuella produkter) och CD-skivor är ologisk och orättvis.

När den reducerade skattesatsen för böcker m.m. infördes (prop. 2001/02:45, s. 29) uttalades att det saknas EG-rättsligt stöd att införa reducerad skattesats generellt för CD-skivor. Kommissionen har därefter lämnat ett förslag till ändring av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna (KOM[2003]397 slutlig).

Det föreslås att listan i bilaga H skall utvidgas till att omfatta fler varor och tjänster. Inför kommissionens förslag har branschen och något medlemsland uttalat att man önskar att det skall bli möjligt att tillämpa reducerad skattesats för omsättning av CD-skivor. Om en sådan ändring skulle göras i bilaga H till det sjätte direktivet skulle det bli möjligt för medlemsstaterna att införa motsvarande regel i den nationella lagstiftningen. Mot bakgrund av den lobbying som kommissionen varit föremål för i frågan hade det inte varit helt oväntat om ett sådant förslag funnits med i kommissionens dokument.

I förslaget uttalar kommissionen dock att det kan vara förenligt med den inre marknaden att tillämpa reducerad skattesats på varor och tjänster för vilka beskattningen sker på den plats där konsumtionen äger rum. Kommissionen menar att situationen är annorlunda när det gäller varor som kan bli föremål för distansförsäljning där tillämpningen av mycket olika skattesatser medlemsstaterna emellan kan leda till en icke obetydlig snedvridning av konkurrensen. Snedvridningen blir desto större, menar kommissionen, ju enklare varan går att transportera. Som exempel på sådana varor tar kommissionen upp CD-skivor och videoband. Kommissionens förslag innehåller därför ingen utvidgning av tillämpningsområdet för reducerad skattesats till att även innefatta omsättning av CD-skivor.

I sammanhanget kan noteras att den reducerade skattesatsen som tillämpas i svenska ML förutom böcker m.m. även omfattar olika talprodukter under förutsättning att innehållet i det tekniska mediet framstår som ett återgivande av den skrivna texten. Exempel på sådana produkter utgör tal- och kassettböcker på band och CD-skivor. Det är möjligt att de svenska reglerna som de nu är utformade kan vara vidare än motsvarande bestämmelser i bilaga H punkten 4 i sjätte direktivet, vilka är speciellt inriktade på handikapphjälpmiddel.

Vad gäller digitaliserade eller virtuella produkter (elektroniskt levererad information) uttalas i propositionen (prop. 2001/02:45 s. 30–31) att enligt en internationellt accepterad princip är sådant som levereras elektroniskt ("on line") inte att anse som varor utan

anses utgöra tjänster. Sådana tjänster kunde inte med stöd av det sjätte direktivet omfattas av reducerad skattesats. I propositionen hänvisade regeringen dock till att kommissionen vid översynen av de reducerade skattesatserna skulle komma att ägna särskild uppmärksamhet åt virtuella produkter.

Frågan nämns kort i kommissionens förslag (se p. 97). Kommissionen konstaterar att rådet gett en tydlig signal att reducerad skattesats inte är att förutse för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg när det antog direktivet rörande elektronisk handel (rådets direktiv 2002/38/EG om ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg).

Genom rådets direktiv 2002/38/EG infördes en uttrycklig bestämmelse i artikel 12.3 a fjärde stycket i sjätte direktivet om att reducerad skattesats inte får tillämpas för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Som exempel på sådana tjänster som kan tillhandhållas på elektronisk väg anges i bilaga L: tillhandahållande och härbärgering av webbplatser, distansunderhåll av programvara och utrustning, tillhandahållande av musik, filmer och spel, politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser och tillhandahållande av distansundervisning. Genom direktivet och de uttalanden som gjorts i kommissionens förslag framstår det nuvarande rättsläget som klart. Det saknas möjligheter att införa reducerad skattesats både på omsättning av CD-skivor generellt och på s.k. digitala tjänster (on-line).

I det sammanhanget uppkommer frågan om det finns skäl för Sverige att verka för en förändring av dessa regler.

Ur avgränsnings- och tillämpningssynpunkt bedömer utredningen att en utvidgning av tillämpningsområdet för reducerad skattesats till att även omfatta dessa varor/tjänster till övervägande del vore negativt.

Om det i dag finns svårigheter att bedöma vad som enligt ML är en bok är detta problem sannolikt litet jämfört med de avgränsningsproblem som skulle kunna uppstå om reducerad skattesats kunde tillämpas på vissa digitala tjänster. Beskattningen av digitalt överförda tjänster möter redan i dag många svårigheter. För att alls kunna upprätthålla en effektiv beskattning är det nödvändigt att reglerna är enkla. Detta talar starkt mot en skattesatsdifferentiering. Det förefaller exempelvis klart att eventuellt differentierade

skattesatser på detta område radikalt skulle försämra möjligheterna att upprätthålla det förenklade förfarande för beskattning av e-handel som EU-länderna nyss lyckats komma överens om.

Å andra sidan står det klart att invändningar kan resas mot ett system där t.ex. innehållet i en tidning skall beskattas olika beroende på om omsättningen sker i pappersform eller elektroniskt. Det har också från länder utanför EG i viss mån framkommit kritik mot att skillnader av detta slag förekommer i EG:s mervärdesskattesystem.

När det gäller frågan om reducerad skattesats på CD-skivor är situationen delvis en annan. Det är sannolikt möjligt att skapa en regel (definition) med innebörd att reducerad skattesats skall tillämpas för musik CD-skivor. De gränsdragningsproblem som kan förutses är gentemot sådana CD-skivor och DVD-skivor som innehåller annan information (t.ex. dataspel och filmer). En annan effekt skulle med stor sannolikhet även bli att företrädare för branscher som säljer dataspel, DVD-filmer, videofilmer m.m. samt de som tillhandahåller musik via Internet skulle anse att orättvisan blivit än större. Detta faktum kan i sin tur antas leda till nya krav på sänkt moms inom fler branscher.

Sammantaget anser utredningen att det ur tillämpnings- och avgränsningssynpunkt (i syfte att uppnå en enklare tillämpning) inte finns skäl för Sverige att verka för att CD-skivor generellt och digitaliserade tjänster skall få beskattas med en lägre skattesats.

Utredningen vill i detta sammanhang anmärka följande. Det förhållandet att det av olika skäl inte är lämpligt att verka för möjligheten av lågmoms på elektroniskt överförd information eller elektroniskt överförda texter av olika slag är enligt utredningens mening ett kraftfullt argument mot att behålla nuvarande lågmoms på pappersbaserade texter i form av tidningar, böcker etc., eftersom låg moms på sådana medier inte kommer att uppfattas som konkurrensneutral (rättvisaspekt). Detta konkurrensneutralitetsproblem, mellan traditionella tryckta produkter och nya motsvarigheter uppbyggda med annan, modern, teknik kan framöver antas bli alltmer besvärande. Detta är således ett område där ett slopande av reducerade skattesatser skulle vara till betydande fördel ur konkurrenssynpunkt.



#### **5.4.2 Konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar (7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML)**

Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar är sedan den 1 juli 1996 respektive den 1 januari 1997 skattepliktigt. Skattesatsen är 6 procent och tillämpas oavsett om teatern bedrivs i offentlig eller privat regi.

För dessa verksamheter tillämpas under vissa förutsättningar en regel om avdragsbegränsning (8 kap. 13 a § ML). Om den ingående mervärdesskatten avser förvärv eller import i sådan verksamhet får avdrag inte göras för ingående mervärdesskatt till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst eller bidrag som är direkt kopplat till priset. Avdragsrätten bestäms således utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive bidrag.

#### **Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats**

När det gällde införande av beskattning för biograftillställningar konstaterades i regeringens proposition 1995/96:191 att det saknades stöd i EG:s direktiv att undanta entréavgifter till biografföreställningar från mervärdesskatteplikt. Regeringen redogjorde för att filmbranschen som var part i filmavtalet fick säga upp avtalet till omedelbart upphörande om mervärdesskatt infördes på filmvisning. Regeringen konstaterade att den lägsta mervärdesskattesatsen i Sverige var 6 procent och att man hade kommit fram till att skattesatsen skulle vara kostnadsneutral för branschen. I propositionen uttalades att även filmbranschen gjorde samma bedömning varför regeringen utgick från att gällande filmavtal skulle kunna bestå vid denna mervärdesskattesatsnivå.

När det gällde tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar lämnade regeringen förslag i prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*. Det konstaterades att enligt gällande EG-regler förelåg det en generell skatteplikt för dessa tillställningar. Endast kulturella tjänster som tillhandahölls av ett

offentlighetsrättsligt subjekt eller ett subjekt som var erkänt av det allmänna kunde undantas från skatteplikt. Regeringen gjorde den bedömningen att det vore en betydande fördel om likformiga mervärdesskatteregler skulle gälla för hela området (både för privata och offentliga). Genom att den reducerade skattesatsen 6 procent skulle tillämpas beräknade man att kommersiella verksamheter endast skulle påverkas marginellt av skattebeläggningen. Införandet av skatteplikt medförde nämligen samtidigt rätt till avdrag för mervärdesskatten på anskaffningar för verksamheten.

### Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblemen som har redovisats i bilaga 2

Skattesatsen 6 procent har tillämpats för entréavgifter till biograf-föreställningar sedan den 1 juli 1996 och för tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera-, eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar sedan den 1 januari 1997. Före denna tidpunkt var entréavgiften till dessa föreställningar undantagen från beskattning. Eftersom huvudregeln enligt ML är att beskattning skall ske med normalskattesatsen om inget annat särskilt anges (3 kap. 1 § och 7 kap. 1 § första stycket ML) fanns behovet av att bedöma om en föreställning tillhör de som räknas upp i lagtexten även innan reducerad skattesats infördes 1996 respektive 1997. Den bedömning som då gjordes var om föreställningen skulle vara undantagen från beskattning eller beskattas med normalskattesatsen.

Av de rättsfall som redovisats, RSV:s skrivelser och synpunkter från branschen framgår att det har uppstått en del avgränsningsproblem.

Avgränsnings- och tillämpningsproblemen har varit av två typer. Den ena problemtypen har bestått i att bedöma om en viss tillställning skall omfattas av den reducerade skattesatsen (respektive före 1997 skulle varit undantagen från beskattning). Exempel på detta utgör RÅ 2003 ref 24 (MTV-galan), Kammarrättens i Stockholm dom den 30 oktober 2001 (trolleriföreställning) och Skatterättsnämndens beslut den 18 juni 1998 (medeltida marknad).

Den andra situationen, som enligt uppgifter från skatteförvaltningen utgör ett mycket frekvent tillämpningsproblem, har bestått i att avgöra vilken eller vilka skattesatser som skall tillämpas när ersättningen berättigar deltagarna att utnyttja olika tjänster som vid

ett separat tillhandahållande skall beskattas med olika skattesats. Exempel på detta utgör Skatterättsnämndens beslut den 9 mars 1998 (matmässa där även bl.a. artistframträdanden förekom), Kammarrättens i Sundsvall dom den 20 mars 1996 (entréavgift till festivalområde) samt Skatterättsnämndens beslut i maj 1995 (entréavgift till en nöjesanläggning där även artistframträdanden förekom). Frågan var då om tjänsterna skulle beskattas var för sig, efter respektive skattesats, (delningsprincipen) eller om någon av tjänsterna skulle anses ingå i den andra tjänsten.

En ytterligare komplikation har bestått i tillämpningen av den särskilda avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML. När mervärdesskatt skulle införas för tillträde till dessa tillställningar konstaterade regeringen att om bidragsfinansierad verksamhet fick rätt att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt skulle det medföra att sådan verksamhet blev ytterligare subventionerad. Den lösning som valdes för att undvika att en förändring av konkurrensförhållanden mellan olika verksamheter skulle ske var att avdragsrätten för ingående moms i dessa verksamheter begränsades i den del verksamheten finansierades via bidrag. En införd skatteplikt på hela området som kombinerades med en avdragsbegränsning med hänsyn till erhållna bidrag beräknades i propositionen (prop. 1996/97:10) bli konkurrensneutral.

I svar på den särskilda förfrågan som skickades ut till kultursektorn och vid möte med Svensk Teaterunion har framförts synpunkten att avdragsbegränsningsregeln borde slopas. Teaterunionen anför bl.a. att det finns oklarheter om hur olika tillskott skall bedömas samt att regeln har medfört att vissa kulturinstitutioner har omvandlats till primärkommunala eller landstingskommunala förvaltningar eller kommunalförbund bl.a. för att genom kommunkontosystemet kunna dra av all ingående moms.<sup>2</sup> Skatterättsnämnden har i tre avgöranden den 19 juni 2003 bedömt i vad mån ett visst bidrag till en viss institution skall begränsa mottagarens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Slutligen har olika typer av verksamheter ansett att det är orättvist att inte även deras typer av kulturyttringar får beskattas med den reducerade skattesatsen. Detta gäller bl.a. danstillställningar, kabel-tv och nöjesparker.

---

<sup>2</sup> Enligt det s.k. kommunkontosystemet kan en kommun få återbetald ingående mervärdesskatt som kommunen inte har kunnat göra avdrag för enligt ML. I systemet finns vissa begränsningar. Se närmare i lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting.

### Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas

Av ovanstående redovisning framgår att det finns olika typer av problem som hör samman med att reducerad skattesats tillämpas för tillträde till konserter m.m. Det första är att avgöra om den aktuella föreställningen omfattas av definitionen i ML. Den andra komplikationen är att avgöra vilken eller vilka skattesatser som skall användas när en entréavgift ger tillgång till olika tjänster som var för sig skulle beskattats med olika skattesats. Ett ytterligare problem är att tillämpningen av reducerad skattesats för vissa tillställningar medför att aktörer som bedriver liknande verksamhet, men som beskattas med normalskattesatsen, anser att avgränsningen är orättvis. Detta leder i sin tur till krav på utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen. Till detta kommer de problem som uppstått till följd av regeln om avdragsbegränsning.

Den största förenklingen avseende avgränsningsfrågor och även det bästa sättet att bota problem med att aktörer anser att tillämpningsområdet inte är rättvist utformat skulle vara att inte tillämpa någon reducerad skattesats överhuvudtaget. Om tillträde till samtliga former av tillställningar skulle beskattas med normalskattesatsen skulle det sällan finnas några mervärdesskatterättsliga skäl till att behöva fastställa exakt vilken typ av föreställning som tillträdet avser respektive att fördela beskattningsunderlaget på olika tillhandahållanden. De rättviseargument som aktörer med liknande verksamhet anför mot nuvarande avgränsning skulle också försvinna.

Om man ändå anser det angeläget att tillträde till föreställningar skall beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen uppstår frågan om det finns något sätt att minska nuvarande problem. I delbetänkandet är inte avsikten att lämna slutligt förslag till vilka konkreta åtgärder som kan genomföras. Däremot är det viktigt att ha en uppfattning om vilka vägar som skulle kunna vara aktuella att undersöka.

Enligt punkten 7 till bilaga H i sjätte mervärdesskattedirektivet kan reducerad skattesats tillämpas för tillträde till föreställningar, teatrar, cirkus, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar samt mottagning av radio- och TV-sändningar.

Utan att i detalj gå in på vad som är möjligt EG-rättsligt är det klart att flera av de verksamheter som i dag beskattas med normal-skattesatsen, och där det i dag finns avgränsningsproblem gentemot tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen, skulle kunna beskattas med reducerad skattesats. Enligt utredningens preliminära bedömning skulle detta många gånger kunna gälla tillträde till t.ex. science center, nöjesparker, marknadsevenemang och danstillställningar.

Vissa av de avgränsningsproblem som har redovisats skulle genom en utvidgning av tillämpningsområdet för reducerad skattesats försvinna. Ett sådant exempel utgör skattesatsen för tillträde till nöjesparker. För det fall samma skattesats skulle tillämpas för tillträde till nöjesanläggningar, djurparker, teater och konserter skulle nuvarande behov av att fastställa om en uppdelning av beskattningsunderlaget skall ske eller inte försvinna.

Sannolikt skulle dock nya avgränsnings- eller rättviseproblem uppstå. Science center (upplevelsemuseer) och botaniska trädgårdar är exempel på verksamheter som i ett sådant sammanhang skulle ha svårt att acceptera att inte också deras verksamhet skulle inordnas under den reducerade skattesatsen. Även om t.ex. science center och botaniska trädgårdar inordnades under den reducerade skattesatsen kan det antas att det finns verksamheter som varken är nöjesparker, science center, botaniska trädgårdar eller museer (jfr nuvarande problem med att avgöra vad som är ett museum). Enligt utredningens uppfattning kan vissa avgränsningsproblem botas med en utvidgning av tillämpningsområdet för reducerad skattesats. Å andra sidan kommer det sannolikt att skapas nya avgränsningar samt finnas andra aktörer som vid en sådan utvidgning anser att även deras verksamhet bör beskattas med reducerad skattesats.

Det är viktigt att vara medveten om att de problem som har redovisats inte alltid är rena avgränsningsproblem (problem att definiera en tjänst) utan i stället kan ha sin kärna i ett rättviseresonemang från branschens sida. Som exempel är det antagligen sällan problem att avgöra vad som utgör t.ex. en zoologisk trädgård jämfört med en botanisk trädgård. Däremot kan den botaniska trädgården anse att det inte är rättvist eller konkurrensneutralt att en lägre skattesats nu tillämpas för förevisning av djur jämfört med förevisning av växter m.m.

När det gäller tillträde till danstillställningar är kravet på tillämpning av reducerad skattesats i första hand baserat på ett rättviseresonemang. Det framförs av branschen att dansbandsverksamhet

är lika mycket kultur som de typer av tillställningar som nu beskattas med reducerad skattesats. Det görs från branschhåll även gällande att avgränsningen mellan danstillställningar och konserter kan ses som löjeväckande. Man har uppfattat nuvarande regler så att om deltagaren dansar till musiken är skattesatsen 25 procent, medan om deltagaren enbart sitter och lyssnar på musiken tillämpas skattesatsen 6 procent.

En sänkning av skattesatsen för tillträde till danstillställningar har den fördelen att avgränsningen (både bedömningsfrågan och den eventuella rättvisefrågan) mot konserter skulle försvinna. En nackdel är dock att det kommer uppstå nya situationer där den skattskyldige och Skatteverket måste göra en bedömning av vad entréavgiften innefattar. Om olika skattesatser tillämpas på tillhandahållanden kan ibland en uppdelning behöva göras. Det förekommer t.ex. att en entrébiljett till en danstillställning även berättigar till viss förtäring (normalskattesatsen). Uppgiften att definiera vad som utgör danstillställning kanske inte heller är helt okomplicerad. Dans mot betalning bedrivs i former som skiljer sig mycket åt. Frågan skulle då också vara om alla former av danstillställningar skall omfattas av reducerad skattesats. Två exempel som illustrerar detta är den traditionella logdansen jämfört med helt kommersiell diskoteksdans på nattklubb o.dyl. Enligt utredningens uppfattning är det inte säkert att denna problematik är mindre än nuvarande avgränsning gentemot konserter. I vissa fall är det dans till levande musik medan musiken i andra fall framförs från CD-skivor o.dyl. Det förekommer säkerligen också att båda dessa former av framförande av musik blandas under en och samma tillställning. Om avsikten med en lagändring skulle vara att dessa fall skall behandlas enhetligt kan det vara svårt att hävda annat än att inträdesavgifter generellt till lokaler där dans bedrivs skulle beskattas med reducerad skattesats. Diskotek, nattklubbar, dansrestauranger och dansbandslogar skulle då omfattas. I vad mån det är lämpligt av olika skäl, såsom statsfinansiella, eller möjligt enligt gällande EG-regler med en så vid tillämpning har utredningen inte analyserat. För det fall det inför slutbetänkandet blir aktuellt att överväga att införa reducerad skattesats på detta område måste dessa frågor analyseras ytterligare.

Det har även framförts att företagen inom betal-TV-området (25 %) och i slutändan deras kunder diskrimineras i förhållande till företag som visar film på biografier (6 %). Såvitt kan förstås är detta argument baserat på ett resonemang om rättvisa och konkurrens-

neutralitet. Enligt utredningens bedömning talar dessa argument knappast för att skattesatsen på omsättning av tjänster inom betal-TV-området ska sänkas utan snarare för att skattesatsen för tillträde till biografer borde höjas. Även det faktum att EG-reglerna inte medger att reducerad skattesats tillämpas för uthyrning av videofilmer kan på motsvarande sätt ur ett rättvise- och konkurrensperspektiv snarast utgöra ett argument för att skattesatsen för tillträde till bio höjs och skattesatsen för kabel-TV bibehålls.

#### *Avdragsbegränsningsregeln (8 kap. 13 a § ML)*

Av redovisningen har det framkommit att det finns en del problem med regeln om avdragsbegränsning i 8 kap. 13 a § ML.<sup>3</sup> Frågan om den skall bibehållas har delvis samband med om ett system med reducerade skattesatser bibehålls eller om ett system med enbart en skattesats, normalskattesatsen, införs.

Skälet till att nuvarande avdragsbegränsningsregel infördes var att en generell skatteplikt kombinerad med full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skulle kunna medföra att bidragsfinansierad verksamhet ytterligare skulle subventioneras.

Förklaringen till att denna effekt kan uppstå är att utgående mervärdesskatt enbart läggs på biljettpriset. Biljettpriset i dessa verksamheter är lågt eftersom det ofta ges stora subventioner till verksamheten. Om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt medges för alla kostnader i verksamheten medan utgående mervärdesskatt enbart läggs på det förhållandevis låga biljettpriset uppstår en situation där verksamheten kan få tillbaka avsevärt mer moms från Skatteverket än den betalar in.

Om enbart normalskattesatsen tillämpas minskar självfallet skälet till att bibehålla en regel av denna art. Den utgående mervärdesskatt som redovisas kommer i ett sådant läge bli högre än i nuläget.

Frågan om regeln, för det fall den skall bibehållas, kan utformas på ett bättre sätt eller om samma effekt kan uppnås genom någon annan åtgärd får studeras närmare i utredningens fortsatta arbete. Se även konsekvensbeskrivningen i kapitel 15.

---

<sup>3</sup> Frågan har varit och är föremål för rättslig prövning i svenska domstolar. Regeringsrätten har i ett mål begärt förhandsavgörande i EG-domstolen i fråga om regelns förenlighet med EG-rätten, se mål C-390/04.

### 5.4.3 Bibliotek, museum och arkiv (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML)

Biblioteks-, musei- och arkivverksamhet som bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är undantagen från beskattning (3 kap 11 § ML). För biblioteks- och museiverksamhet som inte understöds i den omfattningen tillämpas den reducerade skattesatsen 6 procent.

#### Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats

I prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatten inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet* konstaterade regeringen att undantaget för omsättning i biblioteks-, musei- och arkivverksamhet kunde bibehållas om verksamheten bedrevs av det allmänna eller om subjektet som bedrev verksamheten var erkänt av det allmänna.

När det gällde omsättning av sådan biblioteks- och museiverksamhet som inte kunde omfattas av undantaget från beskattning konstaterade regeringen att EG-reglerna medgav att reducerad skattesats kunde tillämpas.

Regeringen gjorde bedömningen att mervärdesskattebeläggningen av kommersiella bibliotek och kommersiell arkiv- och museiverksamhet skulle ge upphov till en försumbar statsfinansiell effekt. Man menade att statistik visade att kommersiell museiverksamhet i viss utsträckning skulle gynnas av att mervärdesskatt om 6 procent infördes.

#### Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblem som har redovisats i bilaga 2

Före den 1 januari 1997 var vissa i 3 kap. 11 § ML uppräknade tillhandahållanden i biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet undantagna från beskattning. Efter den 1 januari 1997 undantas fortfarande dessa tillhandahållanden under förutsättning att verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. För biblioteks- och museiverksamhet som inte omfattas av undantaget och därmed beskattas tillämpas reducerad skattesats, 6 procent. När det gäller beskattad arkivverksamhet tillämpas normalskattesatsen.



De rättsfallen som redovisats i bilaga 2 framför allt illustrerar är att det finns problem att bedöma om en viss verksamhet kan hänföras till "museiverksamhet" enligt ML. Någon tydlig gräns för när en verksamhet omfattas av begreppet finns inte. Eftersom begreppet används både för verksamhet som undantas från beskattning (understödd av det allmänna eller bedriven av det allmänna) och de som omfattas av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen (t.ex. kommersiella) är avgränsningsproblemet gemensamt för dessa. De rättsfall som finns synes dock i huvudsak ha avsett gränsdragningsfrågor för kommersiella aktiviteter.

Genom att avgränsningen inte är självklar finns det branscher/näringsidkare som bedriver liknande verksamhet som anser att de också rätteligen borde få möjlighet att tillämpa reducerad skattesats. Ett tydligt exempel utgör beskattningen av s.k. science center. En annan inte lika homogen grupp utgör de verksamheter som på något sätt liknar museer eller kan jämföras med dem ur någon synvinkel men som inte omfattas av ML:s museibegrepp. Det kan vara fråga om olika slags kommersiell utställningsverksamhet m.m., som inte passar in på den givna definitionen av museum. Exempel på sådana verksamheter finns redovisade i rättsfall i bilaga 2.

### **Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas**

Om den reducerade skattesatsen för musei- och biblioteksverksamhet skulle slopas skulle vissa problem försvinna. Museer som i dag omfattas av den reducerade skattesatsen skulle t.ex. beskattas med samma skattesats som diverse kommersiella utställningsaktiviteter, science center, nöjesparker och andra verksamheter som liknar dessa.

Av de domstolsavgöranden som har redovisats framgår att bedömningen av vad som kan hänföras till "museiverksamhet" är svår. Om alla museer som nu beskattas med reducerad skattesats i stället skulle beskattas med normalskattesatsen skulle de avgränsningsproblem som är förknippade med denna bedömning försvinna. Eftersom motsvarande bedömning också görs för att avgöra om en verksamhet skall vara undantagen från beskattning såsom "museiverksamhet" (när verksamheten bedrivs av det allmänna eller understöds av det allmänna) försvinner ändå inte avgränsnings-

problemet helt, även om antalet fall där frågan aktualiseras torde minska avsevärt. Genom en höjning av skattesatsen kan konkurrensförutsättningarna mellan understödd och inte understödd verksamhet förändras. För att problemen helt skulle kunna undanröjas krävs antingen att undantaget från beskattning slopas/begränsas eller att en förändring görs av nuvarande definition.

Ur avgränsnings-, tillämpnings-, och rättvisesynpunkt är det sannolikt alltid en fördel om normalskattesatsen tillämpas i så stor omfattning som möjligt. Om man ändå anser det angeläget att omsättningar av biblioteks- och museiverksamhet skall beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen uppstår frågan om det finns något sätt att minska nuvarande avgränsnings- och rättviseproblem. I delbetänkandet är inte avsikten att lämna slutligt förslag till vilka konkreta åtgärder som kan genomföras. Däremot är det viktigt att ge en uppfattning om vilka vägar som skulle kunna vara aktuella att undersöka.

I princip består nuvarande avgränsningsproblem i att begreppet museiverksamhet är svårt att bedöma. Ett alternativ skulle därför kunna vara att försöka precisera bestämmelsen i avsikt att nå en tydligare avgränsning.

För att minska den ”orättvisa” som vissa branscher upplever med nuvarande ordning skulle vidare kunna övervägas om samma regler även borde tillämpas för tillträde till sådana typer av verksamhet som science center och botaniska trädgårdar.

Av artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet framgår att undantag från beskattning under vissa förutsättningar skall tillämpas för omsättning av vissa kulturella tjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga. Enligt punkten 7 i bilaga H får medlemsstaten tillämpa reducerad skattesats för tillträde till föreställningar, teatrar, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar.

Enligt utredningens preliminära bedömning finns det med stöd av dessa bestämmelser sannolikt möjlighet att förändra nuvarande beskattning av t.ex. science center och botaniska trädgårdar.

Det är dock uppenbart att om en sådan utvidgning företas kan det finnas risk för att nya avgränsnings- och tillämpningsproblem samt krav från andra branscher om en rättvis beskattning uppstår. Företrädare för t.ex. nöjesparker och festivaler skulle troligen hävda att det inte är befogat att deras verksamhet i en sådan situation fortfarande beskattas med normalskattesatsen. Det finns olika

slags parker där verksamheten t.ex. riktar sig mot barn och familjer och där nöjesinslaget är stort, men där det även finns inslag som ligger nära t.ex. museiverksamhet, teater eller cirkus.

Det kan noteras att Riksarkivet i sitt svar till enkäten som skickades ut till kultursektorn (se bilaga 4) påtalat att det skulle behövas förtydliganden när det gäller tolkningen av tillhandahållanden i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar. Centralmuseernas samarbetsråd har i sitt svar uppgett att samma regler bör gälla för alla museer samt att den reducerade skattesatsen även bör gälla för arkivverksamhet.

När det gäller frågan om tillämpning av reducerad skattesats för arkivverksamhet är utredningen av den uppfattningen att det inte är EG-rättsligt möjligt att tillämpa någon annan skattesats än normalskattesatsen. Eftersom huvudregeln är att normalskattesatsen skall tillämpas om inte något annat framgår av bestämmelserna i sjätte direktivet krävs det för att reducerad skattesats skall kunna tillämpas att direktivet särskilt medger att reducerad skattesats får tillämpas. När det gäller arkivverksamhet finns det inte någon bestämmelse som medger att reducerad skattesats tillämpas. I frågan om tolkningen av tillhandahållande av arkivhandlingar kan utredningen i nuläget inte avgöra om den vid slutbetänkandet kommer att finna skäl att lämna förslag på ändrad lydelse av nu aktuella regler.

Jämför även avsnitt 5.4.4.

#### **5.4.4 Djurparker (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML)**

För tillträde till och förevisning av djurpark tillämpas den reducerade skattesatsen 6 procent. Övriga tjänster som tillhandahålls inom en djurpark beskattas enligt allmänna regler.

#### **Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats**

I skatteutskottets betänkande 1999/2000:SkU21 *Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter, m.m.* behandlades några motioner från den allmänna motionstiden. Med anledning av dessa motioner föreslog utskottet att ett tillkännagivande skulle riktas till regeringen. Tillkännagivandet gick ut på att regeringen skulle lämna

förslag till en sänkning av mervärdesskatten på djurparker från 25 till 6 procent. Utskottets ställningstagande motiverades bl.a. med att det kunde synas rimligt att mervärdesskatten för djurparksverksamhet inte skulle vara högre än den skattesats som gällde för museer med skattepliktig verksamhet. Utskottet konstaterade vidare att det enligt EG-rätten var möjligt att genomföra en sådan nedsättning. Riksdagen biföll utskottets förslag om att ge regeringen ett tillkännagivande med ovan angiven innebörd (rskr. 1999/2000:245).

Som en följd av riksdagens tillkännagivande föreslog regeringen i prop. 2000/01:23 *Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker m.m.* att mervärdesskatten på entréavgifter till djurparker skulle sänkas från 25 till 6 procent.

### **Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblem som har redovisats i bilaga 2**

Tillämpningen av den reducerade skattesatsen för tillträde och förevisning av djurparker har inte medfört några avgränsningsproblem som har återspeglats i rättsfall, motioner, uttalanden från Skatteverket eller i synpunkter från branschen.

Däremot framgår det av de synpunkter som Skatteverkets expert inhämtat (se kapitel 9 och bilaga 2) från medarbetare i verket att till följd av tillämpningen av reducerad skattesats krävs det ibland att djurparker fördelar sitt beskattningsunderlag (entréavgiften) på olika skattesatser. Det kan t.ex. gälla gemensam entré till djurpark och nöjesfält.

Företrädare för en botanisk trädgård har framfört till utredningen att man anser det är svårt att motivera att botaniska trädgårdar eller andra anläggningar som inriktats mot att bevara och förevisa växter av olika slag inte skall behandlas på samma sätt som djurparker (utifrån rättviseaspekt).

### **Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas**

När det gäller tillträde till och förevisning av djurparker har införandet såvitt kan bedömas inte föranlett några allvarliga avgränsningsproblem. De problem som kommit till utredningens känne-

dom är den fördelning av beskattningsunderlaget som måste göras om inträdet till djurparken t.ex. även berättigar till annan tjänst som beskattas med annan skattesats. Det kan t.ex. avse att biljetten även berättigar till tillträde till ett nöjesfält. Vidare kan den typen av problem uppstå om olika former av paketerbjudanden erbjuds. I samband med inträde till djurpark kan det finnas skäl att kombinera inträdesbiljetten med boende, mat (serveringstjänst), konferenstjänst och även undervisning/föreläsning. Det kan i dessa fall både bli fråga om att göra en bedömning enligt huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen.

Trots att de problem som utredningen konkret har uppmärksammat på är relativt få jämfört med andra områden anser utredningen att normalskattesatsen utifrån ett avgränsningsperspektiv borde tillämpas även för denna tjänst. Utifrån ett förenklings- och gränsdragningsperspektiv är det mycket angeläget att minska de problem som är förknippade med att olika skattesatser tillämpas på gemensamma tillhandahållanden. Vid varje sådant tillhandahållande krävs att överväganden görs från olika håll (företag och myndigheter) ifråga om beskattningsunderlaget skall eller inte skall delas upp. I de fall det skall delas upp måste även den exakta fördelningen lösas.

När det gäller de krav som framförts från botaniska trädgårdar anser utredningen att en sådan utvidgning inte löser några avgränsningsproblem. Någon större svårighet att avgöra vad som utgör en botanisk trädgård jämfört med en zoologisk trädgård finns i regel inte. Snarare finns det risk för att nya nu okända avgränsningsproblem kan dyka upp.

Utredningen kan självfallet förstå att det av rättviseskäl skulle kunna anföras att botaniska trädgårdar i likhet med zoologiska trädgårdar borde ha låg skattesats. Det kan jämföras med det skäl som riksdagen åberopade vid tillkännagivande till regeringen vad avser djurparker. Skälet som angavs var att det var omotiverat att djurparker beskattades högre än museer. Ett sådant argument kan självfallet även botaniska trädgårdar använda sig av. Generellt anser dock utredningen att utvidgning om området för reducerad skattesats gör att det alltid dyker upp nya aktörer som åberopar rättvisa mot den grupp som man just infört reducerad skattesats för.

Jämför även avsnitt 5.4.3.

#### 5.4.5 Upphovsrättigheter och upplåtelser eller överlåtelse av rättighet till ljud- och bildupptagning (7 kap. 1 § tredje stycket 8-9 ML)

Med immateriella rättigheter avses sådana rättigheter som skyddas mot efterbildning. Dessa rättigheter kan delas in i upphovsrätt och industriellt rättsskydd. Upphovsrätten innefattar den egentliga upphovsrätten som är skyddet för litterära och konstnärliga verk. I ML regleras överlåtelse och upplåtelser av dessa rättigheter i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML. Upphovsrätten innefattar även vissa till upphovsrätten närstående rättigheter, t.ex. utövande konstnärers rätt och filmproducenters rättigheter. Överlåtelse och upplåtelser av sådana rättigheter regleras i momshänseende i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML.

Den del av rätten som kan överlåtas eller upplåtas kallas den ekonomiska rätten (till skillnad från den ideella rätten). Denna rätt omfattar mångfaldiganderätt, spridningsrätt, framföranderätt och visningsrätt. När en sådan rättighet överläts respektive upplåts tillämpas den reducerade skattesatsen 6 procent.

En utövande konstnärers framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av upphovsrättslagen (t.ex. en artists gage) omfattas av undantag från beskattning enligt 3 kap. 11 § 1 ML.

#### Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats

Vid skattereformen undantogs nu aktuella överlåtelse och upplåtelser även fortsättningsvis från beskattning. Detsamma gällde utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk. Som bevekelsegrund för att bibehålla undantaget från beskattning anfördes kulturpolitiska skäl. Genom prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatten inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet* föreslogs att överlåtelse och upplåtelser av rättigheter skulle bli skattepliktiga med den reducerade skattesatsen 6 procent. Det skäl som åberopades för att vidta förändringen var att den reglering som fanns i ML inte överensstämde med gällande EG-rätt. Regeringen bedömde att den låga skattesatsen i kombination med den generella avdragsrätten för ingående mervärdesskatt skulle medföra att de ekono-

miska effekterna av en skattebeläggning skulle bli jämförelsevis små.

När det däremot gällde ersättningen för utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk (t.ex. en artists gage) ansåg regeringen att det var lämpligt att utnyttja den möjlighet som anslutningsfördraget gav att tills vidare undanta denna typ av omsättningar från skatteplikt.

### **Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblemen som har redovisats i bilaga 2**

De rättsfall, skrivelser från Skatteverket och andra dokument som har redovisats i bilaga 2 samt redovisningen av svaren på förfrågan till kultursektorn (kapitel 8 och bilaga 4) visar att avgränsnings- och tillämpningsproblemen är mycket stora inom området.

Problemet är att avgöra vad en viss tjänst eller ett knippe av tjänster utgör enligt ML. Eftersom ML:s bestämmelser är knutna till upphovsrättslagen måste tillämparen även ha god kunskap om denna lagstiftning. Det komplicerar bedömningen. Ett stort antal exempel har redovisats i bilaga 2 som rör produktion av TV-program, filmer och teateruppsättningar. Sammantaget efterlyser alla inblandade aktörer regler som kan minska nuvarande problem. En enhetlig, men låg, kulturmoms har bland annat efterfrågats.

Den enskilda åtgärd som efterlysts kraftigast är att nuvarande undantag från beskattning för utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk i 3 kap. 11 § 1 ML slopas och att beskattning införs för dessa tjänster med reducerad skattesats.

En annan fråga som flera aktörer inom kultursektorn har ansett bör åtgärdas är de effekter som uppstått av Regeringsrättens avgörande i RÅ 2002 ref 9 (EMA Telstar). Effekten av domen är att om ett produktionsbolag säljer ett framträdande skall mervärdesskatt tas ut med 25 procent. Om artisten själv eller genom ett eget bolag säljer framträdandet är framträdandet i stället undantaget från beskattning.

### Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas

Under flera andra områden (tidigare avsnitt) uttalar utredningen att den största förenklingen skulle vara att inte tillämpa några reducerade skattesatser överhuvudtaget. Effekten i dessa fall skulle då bli att tjänster och varor som liknar varandra beskattas med samma skattesats. Gränsdragnings- och tillämpningsproblemen skulle på det sättet minska. Om normalskattesatsen skulle tillämpas generellt skulle sannolikt detta även få till följd att andra verksamheters krav att få tillämpa reducerad skattesats skulle minska i omfattning. I nuläget är upphovet till många önskemål om beskattning med reducerad skattesats att den aktuella branschen/företaget jämför sig med någon annan bransch som tillämpar reducerad skattesats. Den aktuella verksamheten anser sig ofta vid dessa tillfällen orättvist behandlad.

Av redovisningen över dessa områden med reducerad skattesats framgår att argumenten för en likformig beskattning med normalskattesats har olika tyngd inom olika områden. I vissa fall skulle en enhetlig skattesats lösa många problem. I andra fall har tillämpningen av reducerad skattesats i sig inte gett upphov till lika stora problem.

När det gäller omsättningar som rör upphovsrätter inom kulturområdet, utövande konstnärers framförande av verk, omsättning av olika tjänster vid produktion av TV, radio, teater och bio är skälen för en likformig behandling mycket starka. De problem som redovisningen av rättsfall m.m. i bilaga 2 visar på är att en enhetlig tillämpning inom denna sektor är mycket angelägen. Företrädare för branschen har kraftigt understött att en mer likformig tillämpning skall gälla, låt vara att detta är kopplat till att den enhetliga skattesatsen enligt branschens mening bör vara låg.

Det kan konstateras att de företrädare för branschen som hittills framfört synpunkter till utredningen har samma grundsyn som utredningen nämligen att nuvarande system med olika skattesatser och undantag från beskattning för omsättningar inom området komplicerar systemet. Företrädarna är dock bestämda i sin uppfattning att momssatsen för kulturområdet måste ligga på en låg nivå.

Eftersom huvudregeln enligt ML och sjätte direktivet är att beskattning skall ske med normalskattesatsen om inte annat anges,



är det uppenbart möjligt att åstadkomma en enhetlig beskattning genom att införa normalskattesatsen inom hela området.

Att åstadkomma en mer enhetlig beskattning med en reducerad skattesats är dock betydligt svårare eftersom reducerad skattesats enbart får tillämpas vid tillhandahållande av tjänster som särskilt räknas upp i sjätte direktivet. Enligt punkten 8 till bilaga H i sjätte direktivet kan reducerad skattesats tillämpas av medlemsstaten för tjänster som tillhandahålls av eller royaltyn till författare, kompositörer och utövande konstnärer. För att reducerad skattesats skall kunna användas synes alltså en förutsättning vara att det är vissa yrkeskategorier som tillhandahåller tjänsten.

Även om det kan finnas möjligheter att justera bestämmelserna i ML i olika avseenden innebär denna begränsning att det inte är möjligt att införa reducerad skattesats för alla de typer av omsättningar som olika yrkesgrupper utför t.ex. vid framtagandet av en film eller en TV-produktion. För det fall EG-rätten inte på detta sätt skulle ha begränsat lagstiftarens handlingsutrymme skulle det sannolikt ändå varit mycket svårt att uttömmande och precist definiera dessa tjänster. Eftersom ML är knuten till reglerna i upphovsrättslagen är det även i dag mycket svårt att på ett enkelt och klarläggande sätt uttala sig om hur vissa transaktioner skall bedömas. Denna bedömning måste i slutändan alltid göras från fall till fall med beaktande av upphovsrättslagens regler. Avgränsnings- och tillämpningsproblemen är därför svåra att undanröja generellt med bibehållande av tillämpningen av reducerad skattesats.

Utredningens bedömning är därför att avgränsnings- och tillämpningsproblem på detta område bäst undanröjs genom en generell tillämpning av normalskattesatsen. I en sådan situation skulle alla tjänster inom området beskattas på ett och samma sätt. Ett mer lättillämpat system går knappast att åstadkomma. En annan sak är att en sådan ändring visserligen uppfyller branschens önskemål om enkelhet, men däremot inte önskemålet om en särskilt låg skattesats.

En fråga som är relevant i sammanhanget är anledningen till varför det överhuvudtaget är intressant med en lägre skattesats på dessa tjänster. Eftersom tjänsterna är av den art att de i regel inte omsätts till slutkonsument (t.ex. privatperson) borde nivån på skattesatsen sakna betydelse. Såvitt utredningen kan bedöma beror det önskemål som ändå finns inom branschen på att en låg skattesats skall tillämpas på att en del av omsättningarna sker till aktörer som tillämpar regeln om avdragsbegränsning (8 kap. 13 a § ML)

eller antingen inte är skattskyldiga eller enbart skattskyldiga delvis. Exempel på sådana köpare kan vara av det allmänna understödda teatrar, SVT, SR, UR och allmännyttiga ideella föreningar. Eftersom dessa aktörer saknar avdragsrätt helt eller delvis för ingående mervärdesskatt utgör mervärdesskatten en kostnad i verksamheten.

När det gäller handel med upphovsrätter m.m. som sker till andra EU-länder är situationen i regel sådan att beskattning sker i köparens hemland med den skattesats som tillämpas där (t.ex. upphovsrätter, telekommunikationstjänster och radio- och televisionsutskändningar). Det saknas därför i regel betydelse vilken skattesats som Sverige tillämpar på dessa tjänster ur internationell konkurrenssynpunkt.

Det kan i detta sammanhang erinras om att Mervärdesskatteutredningen i sitt betänkande *Mervärdesskatten i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) föreslagit förändrade regler för bl.a. ideella föreningar.

Utredningen om finansiering m.m. av radio och TV i allmänhetens tjänst har vidare lämnat betänkandet *Radio och TV i allmänhetens tjänst* (SOU 2005:2). I betänkandet föreslås bland annat att en medieavgift skall tas ut. Medieavgiften föreslås till skillnad mot nuvarande TV-avgift bli föremål för mervärdesskatt. Genom att föreslå att intäkterna i verksamheten skall bli skattepliktiga är avsikten att programföretagen även skall få göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det är i nuläget inte möjligt att uttala sig om vilken lagstiftning som slutligen kommer läggas fram till följd av dessa båda utredningars arbete. Båda utredningarnas förslag är föremål för beredning inom Regeringskansliet. Det kan dock konstateras att om dessa aktörer blir föremål för mervärdesskatt i större omfattning kan det problem som består i att mervärdesskatten är en kostnad i verksamheten försvinna. En sådan förändring skulle självfallet göra det lättare att införa normalskattesatsen på alla omsättningar.

Däremot anser utredningen inte att en ökad skattebeläggning av public-service företagen eller vissa ideella föreningar kan vara något hinder mot att införa en generell beskattning med normalskattesatsen inom kulturområdet. Det skulle enligt utredningens uppfattning vara otillfredsställande att förändringar som skulle medföra stora förenklingar skulle hindras av att ändringarna kan medföra ökade kostnader för vissa förvärvare som redan gynnas av mervärdesskattesystemet genom att de undantagits från skattskyldighet.

Det kan noteras att i betänkandet om Radio och TV i allmänhetens tjänst föreslås att tillämplig skattesats på medieavgiften skall bli 6 procent. Såsom tidigare angetts är utredningens uppfattning att gränsdragnings- och tillämpningsproblem, särskilt inom detta område, bäst undanröjs genom en generell tillämpning av normal-skattesatsen.

Om man ändå anser det angeläget att omsättning av tjänsterna skall beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen uppstår frågan om det finns något sätt att minska nuvarande avgränsnings- och tillämpningsproblem. I delbetänkandet är inte avsikten att lämna färdiga förslag till vilka åtgärder som kan genomföras. Däremot är det viktigt att ge en uppfattning om vilka vägar som skulle kunna vara aktuella att undersöka.

Enligt 3 kap. 11 § 1 ML undantas en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk från skatteplikt. Det har av redogörelsen framgått att avgränsningen mellan denna regel och regeln om reducerad skattesats i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML uppfattats som svårtillämpad. Det har av den anledningen framförts yrkanden om att beskattning skall införas med reducerad skattesats för utövande konstnärs framförande.

Enligt punkten 8 i bilaga H till sjätte direktivet får medlemsstaten tillämpa reducerad skattesats för tjänster som tillhandahålls av eller royaltyn till författare, kompositörer och utövande konstnärer. Enligt utredningens uppfattning bör det med stöd av denna bestämmelse vara möjligt att tillämpa reducerad skattesats för utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Det gage som en artist vid sådant förhållande tar ut skulle således kunna beskattas med reducerad skattesats.

Oavsett om utredningen i slutbetänkandet kommer lämna förslag som innebär att reducerade skattesatser även fortsättningsvis skall tillämpas eller att en likformig beskattning med normalskattesatsen skall tillämpas är införande av skatteplikt en åtgärd som bör studeras närmare. De argument som omedelbart kan finnas mot att överhuvudtaget införa beskattning är att ett antal nya aktörer kommer att bli skattskyldiga. Detta medför naturligtvis ett visst merarbete för artister och för Skatteverket. Det kan även bli fråga om en viss förändring av det pris artisten måste ta ut av köparen. Om kostnaderna blir högre eller lägre för köparen kan bero på vilken skattesats som tillämpas, vilken ingående skatt artisten har i

verksamheten samt i vad mån köparen har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Det har även framförts att även andra omsättningar som har samband med t.ex. TV-produktion borde beskattas med en enhetlig låg skattesats. Såsom tidigare angetts saknas det, enligt gällande bestämmelser i sjätte direktivet, möjlighet att utvidga den reducerade skattesatsen till andra typer av tjänster än sådana som utförs av författare, kompositörer och utövande konstnärer. Enligt utredningens uppfattning är det därför svårt att se hur man i någon större omfattning skulle kunna utvidga området för reducerad skattesats till andra yrkesgrupper som medverkar i framställningen av TV-program m.m.

Det kan i sammanhanget också noteras att Sverige tillämpar reducerad skattesats för överlåtelse och upplåtelse av rättigheter oavsett i vilket led överlåtelsen sker. Det kan vara tveksamt om en sådan tillämpning i alla delar överensstämmer med reglerna i punkten 8 i bilaga H till sjätte direktivet. Om det skulle vara så att denna tillämpning inte är konform med gällande regler och att beskattning således egentligen alltid skulle ske med normalskattesatsen när omsättningen utförs av annan än konstnären skulle en förändring av dessa regler sannolikt medföra att hanteringen inom branschen blev än mer komplicerad. Denna omständighet utgör vid sådant förhållande också ett argument för att en enhetlig skattesats på normalskattesatsnivån borde tillämpas.

Som redovisats har många organisationer även uttryckt önskemål om att konsekvenserna av den s.k. EMA Telstardomen (RÅ 2002 ref 9) skall undanröjas. Effekten av domen är att ett framförande som omsätts av artisten själv (eller genom eget bolag) är undantagen från beskattning medan om framförandet omsätts av ett produktionsbolag omsättningen skall beskattas med 25 procent. Skatteverkets inställning var innan Regeringsrättens avgörande att denna typ av omsättning var undantagen från beskattning oberoende av vem som gjorde omsättningen.

För de köpare som inte har avdragsrätt för ingående moms kan en konsekvens av domen bli att inköpet av arrangemanget blir dyrare än tidigare. En annan effekt är att dessa förvärvare därigenom kan tendera att köpa tjänsterna av någon som kan tillhandahålla dem utan mervärdesskatt.

Till effekterna av denna dom kan man enligt utredningen ha olika förhållningssätt. Det ena sättet är att domen strider mot grundläggande tankar i mervärdesskattesystemet om att samma

tjänst skall beskattas med samma skattesats oavsett vem som tillhandahåller tjänsten. I så fall skulle full mervärdesskatt tillämpas för alla aktörer. Det andra sättet att förhålla sig till situationen är att acceptera att det funnits och finns skäl både i ML men framför allt i sjätte direktivet att kunna medge just upphovsmannen och artisten en förmånligare beskattning. Om man accepterar att det fortfarande kan finnas sådana skäl är konsekvensen att man också måste acceptera att andra grupper får en högre beskattning.

Om en likformig mervärdesskatt med normalskattesatsen införs på alla omsättningar kommer de problem som består i att aktörer anser sig ha olika förutsättningar till följd av EMA Telstardomen att försvinna. Såsom utredningen tidigare har uttalat bör det inte finnas några juridiska hinder mot en sådan tillämpning. Problemet är då återigen att om köparen av tjänsten saknar eller har begränsad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (t.ex. av det allmänna understödda teatrar, SVT, ideella föreningar och trossamfund) kommer kostnaden att öka för köparen.

Företrädarna för kultursektorn som har uppmärksammat problemet har förutsatt att det skall vara möjligt att lösa den uppkomna situationen genom att införa reducerad skattesats generellt inom detta område och då även för omsättning som utförs av produktionsbolag. Det är emellertid, enligt utredningens nuvarande bedömning, svårt mot bakgrund av gällande EG-regler att konstruera en bestämmelse som botar de effekter som uppstått genom domen, om man inte är beredd att acceptera att normalskattesatsen tillämpas generellt.

#### **5.4.6 Idrott (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML)**

Från skatteplikt undantas avgifter för tillträde till idrotts-evenemang och för att utöva idrottslig verksamhet. Tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten omfattas också av undantaget. En förutsättning för att tjänsten skall undantas från skatteplikt är att den tillhandahålls av staten, kommun eller en allmännyttig ideell förening.

Bedrivs ovanstående verksamhet på annat sätt, t.ex. kommersiellt i bolagsform, är omsättningen skattepliktig. Skatt tas då ut med den reducerade skattesatsen 6 procent (7 kap. 1 tredje stycket 10 ML).

### Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats

I prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet* föreslogs att undantaget från mervärdesskatt inom idrottsområdet inte längre, tekniskt sett, skulle vara utformat som ett undantag inom fastighetsområdet utan mer naturligt skulle vara reglerat som en särskild bestämmelse för idrottsområdet.

Den nya utformningen av regeln om undantag från beskattning, dvs. såsom en regel inom idrottsområdet och inte såsom tidigare inom fastighetsområdet, motiverades med att reglerna skulle anpassas till motsvarande regler inom EG.

Det motiv som uttalades för att införa reducerad skattesats för de aktörer som inte kunde utnyttja undantaget från beskattning (framför allt kommersiella idrottsanordnare) var att införandet av regeln om undantag från beskattning skulle kunna påverka kommersiella aktörer negativt. Genom att en så låg skattesats som 6 procent infördes för kommersiella aktörers tillhandahållanden gjordes bedömningen att de i allmänhet i stället skulle gynnas.

### Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblemen som har redovisats i bilaga 2

När lagstiftningen infördes gjorde lagstiftaren uttalanden till vägledning för hur tillämpningsområdet för den nya bestämmelsen skulle bestämmas. Det konstaterades redan i propositionen att det knappast var möjligt att till fullo avgränsa tillämpningsområdet. Bedömningen av vad som skulle anses utgöra sport/idrott i mervärdesskattelagens mening överlämnades därför i stora delar till rättstillämpningen (prop. 1996/97:10, s. 54).

Av de rättsfall som har redovisats och de uttalanden som gjorts av Skatteverket framgår att det i praktiken uppstått en mängd avgränsningsproblem. Avgränsningen mellan fysisk verksamhet och verksamhet som även innefattar moment av allmänt/mentalt välbefinnande är inte lätt att göra. Att gymnastik är idrott är uppenbart. Däremot var det inte lika lätt att förutse att Skatterättsnämnden skulle anse att harta yoga och tai-chi utgjorde idrott i ML:s mening. En fråga som kan ställas är hur "ickefysisk" en aktivitet kan vara och ändå utgöra idrott. I Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 645) anges att verksamheter som

huvudsakligen syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande inte kan anses utgöra idrott. Skatteverket har t.ex. i skrivelse den 17 september 2004 (dnr. 130544322-04/113) angett att för qigong som fokuserar på rörelse och styrka och som man tävlar i (s.k. aktiv qigong/krigisk qigong) skall moms tas ut med 6 procent. För kurser i passiv qigong (qigong för hälsan, medicinsk qigong) skall moms tas ut med 25 procent.

Andra exempel på svåra avgränsningsproblem som redovisas i bilaga 2 är om ridturer (hel- och flerdagsutflykter) kan anses utgöra idrott samt om tillhandahållande av möjligheten att köra gocart kan anses utgöra idrott när körningen inte i första hand är avsedd att tillhandahållas licensierade förare.

En annan svår avgränsning synes vara den som finns i olika former av dansverksamhet. I propositionen anges att det kan presumeras att kurser som anordnas i sällskapsdanser, utan direkt koppling till tävlingsverksamhet, inte är sport eller idrott i ML:s mening (s. 54). Av Skatterättsnämndens förhandsbesked den 9 oktober 2001 (redogjorts för under rubriken rättsfall) framgår att den i målet aktuella rytmik- och dansträningen inte skulle anses utgöra idrottslig verksamhet ur momssynpunkt. Nämnden uttalade att för att en aktivitet skall vara att hänföra till idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende fordras att syftet med aktiviteten är att deltagarna skall bedriva sport eller idrott. Enbart det förhållandet att en verksamhet innefattar en viss fysisk aktivitet av deltagarna medför således inte att verksamheten är att hänföra till idrottslig verksamhet. Å andra sidan uttalas i handledningen att utbildningsverksamhet som bedrivs i dansskola som syftar till tävlingsverksamhet utgör idrott enligt ML. Det konstateras att i en dansskola kan även s.k. konstnärlig dans, t.ex. balett, karaktärsdans och fridans tillhandahållas. Eftersom tävlingsdans även förekommer i dessa dansdiscipliner bör även dessa presumeras utgöra idrott. Vidare tar Skatteverket som exempel på verksamheter som kan utgöra idrott utan att vara anslutna till Riksidrottsförbundet upp jazzdans, Aero-Bics och work-out.

Utredningen konstaterar att det måste vara synnerligen svårt för ett företag som tillhandahåller kurser i dans att veta vilken skattesats som rätteligen skall tillämpas.

### Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas

Av redovisningen framgår att det kan vara mycket svårt att avgöra om en tjänst som inte enligt vanligt språkbruk tydligt utgör idrott skall anses utgöra idrott eller inte i ML:s mening. Som exempel kan nämnas yoga, qigong, olika former av dans samt ridturer. Genom att dessa former av aktiviteter ansetts utgöra idrott kan det uppstå spänningar mot andra närliggande områden. Vad är det som skiljer harta yoga från annan yoga? Skall det vara olika skattesatser för ridturer på häst som pågår i flera dagar och t.ex. en kanotsafari? Vad är det för skillnad på fridans (som Skatteverket i sin handledning uttalar att man kan tävla i) och kurser i sällskapsdans (som i sig inte leder till att utövaren tänker tävla i dans)? Den reducerade skattesatsen kan när den ifrågasätts på detta sätt förlora sin legitimitet. Man måste därför sträva efter att avgränsningen skall vara gjord på ett sådant sätt att det enligt objektiva uppställbara kriterier går att avgöra om aktiviteten skall beskattas med den reducerade skattesatsen eller inte.

Enligt utredningens uppfattning är det knappast möjligt att inom idrottsområdet lagstiftningsvägen skapa ett system som helt saknar avgränsningsproblem. En förändrad definition skulle kunna bota några av de problem som finns med nuvarande bestämmelser. Å andra sidan kan det antas att nya gränsdragningsproblem uppstår.

Den största förenklingen och även det bästa sättet att bota problem med att aktörer anser att tillämpningsområdet inte är rättvist utformat skulle vara att inte tillämpa någon reducerad skattesats överhuvudtaget. Om den reducerade skattesatsen inom idrottsområdet slopades skulle de frekvent förekommande problem som rör avgränsning mellan den reducerade skattesatsen och normal-skattesatsen försvinna. När det däremot gäller avgränsningen mellan undantaget från beskattning (som gäller stat, kommun och allmännyttiga ideella föreningar) är det inte lika enkelt. Undantaget från beskattning är som sådant obligatoriskt enligt EG-rätten. Om det finns avgränsningsproblem mellan undantaget från beskattning och tjänster som skall beskattas kan denna problematik enbart botas genom EG-konforma preciseringar av undantagsbestämmelsen i ML. En tillämpning av normalskattesatsen för idrott skulle sett isolerat accentuera dessa problem. De fall då en avgränsningssituation skulle kunna bli aktuell är när staten eller en kommun omsätter en tjänst som inte anses utgöra idrott enligt definitionen.



I nuläget torde denna avgränsning i praktiken sakna betydelse för ideella föreningar då omsättningar som görs av allmännyttiga ideella föreningar i regel inte beskattas. Dessa frågor övervägs emellertid för närvarande i Regeringskansliet med anledning av de förslag som lämnats av Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74).

Om det av något skäl skulle anses angeläget att idrott skall beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen uppstår frågan om det finns något sätt att minska nuvarande problem. I delbetänkandet är inte avsikten att lämna slutligt förslag till vilka konkreta åtgärder som kan genomföras. Däremot är det viktigt att ha en uppfattning om vilka vägar som skulle kunna vara aktuella att undersöka.

Enligt punkten 13 till bilaga H i sjätte direktivet får medlemsstaten tillämpa reducerad skattesats för utnyttjande av sportanläggningar. Det är sannolikt att direktivets lydelse kan ge möjlighet att i vissa delar förändra nuvarande tillämpningsområde för den reducerade skattesatsen. ML:s regler är t.ex. inte knutna till att idrotten måste äga rum vid en sportanläggning för att reducerad skattesats skall få tillämpas.

Det finns dock anledning att vara försiktig med att ändra nuvarande definition om det inte är möjligt att med stor säkerhet bedöma att avgränsningen blir bättre. Den förändring man skulle kunna tänka sig som eventuellt efter vidare analys skulle kunna förbättra nuvarande situation vore att inskränka tillämpningsområdet. EG-rätten skulle sannolikt inte vara ett hinder för en sådan snävare tolkning av begreppet idrott.

#### **5.4.7 Personbefordran (7 kap. 1 § tredje stycket 11 ML)**

Skattesatsen 6 procent gäller för personbefordran. Med personbefordran avses t.ex. taxi-, tåg-, flyg- och bussresor. Normalskattesatsen gäller dock för personbefordran där resemomentet enbart är av underordnat betydelse, t.ex. karusellåkning.

#### **Sammanfattning av de skäl som har anförts för att tillämpa reducerad skattesats**

De skäl som i första hand har anförts för att tillämpa reducerad skattesats för personbefordran 1992 och 1993 var att åtgärden

skulle stimulera turismen i Sverige (stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft). Åtgärden ansågs ge regionalpolitiska effekter och det uttalades även att sysselsättningseffekten kunde bli betydande. Vid förändringen 1992 angav regeringen vidare som skäl för att införa reducerad skattesats att mervärdesbeskattningen (tjänsten var tidigare undantagen från beskattning) hade inneburit påtagliga kostnadsökningar för resenärer i kollektivtrafiken.

Skattesatsen för personbefordran sänktes på nytt den 1 januari 2001 (från 12 till 6 %). I propositionen (prop. 2000/01:1) gjordes bedömningen att en samtidig föreslagen höjning av dieselskatten kunde innebära nackdelar för kollektivtrafiken och annan yrkesmässig trafik eftersom en betydande del av fordonen i sådan trafik var dieseldrivna. För att balansera dieselskattehöjningen föreslogs därför att mervärdesskatten för personbefordran skulle sänkas från 12 till 6 procent.

### **Sammanfattning av avgränsnings- och tillämpningsproblemen som har redovisats i bilaga 2**

Av redogörelsen i bilaga 2 framgår att den reducerade skattesatsen för personbefordran på olika sätt har medfört och kan medföra diskussioner om avgränsningen. Vad som utgör personbefordran enligt ML är inte alltid självklart. I förarbetena gjordes uttalanden i syfte att klarlägga tillämpningsområdet. Som personbefordran skulle t.ex. även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande anses, oavsett vilket transportmedel som användes. Däremot skulle inte rena nöjesattraktioner, såsom t.ex. karuseller, berg- och dalbana, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar anses utgöra personbefordran. Inte heller tillhandahållanden av transport där transportmomentet är av underordnad betydelse, t.ex. hissar till utsiktstorn, skulle räknas som personbefordran.

I praxis har frågan vad som skall innefattas i begreppet personbefordran bland annat prövats i mål om hundspannsturer, skoter- och forsfärder, flygning i luftballong, vildmarksritter och transport i bergbana. Genom att ett transportmoment ingår i många typer av omsättningar är det även troligt att avgränsningen varit föremål för diskussioner mellan näringsidkare och Skatteverket utan att det avspeglas i praxis eller på annat sätt.

Ett exempel på ett tillhandahållande som varit föremål för omfattande diskussioner utgör begravningsuppdrag och olika

tjänster som har samband med ett sådant uppdrag, såsom t.ex. transporttjänsten.

Frågan om skattesatsen för transport i skidliftar har diskuterats mycket och har även prövats i domstol (se redogörelsen om skidliftar i detta kapitel och i bilaga 2). Skidliftsbranschen har hävdats att transport i skidliftar borde beskattas med den lägsta skattesatsen, antingen såsom personbefordran eller som idrottsutövning.

Den nedsättning av skattesatsen för personbefordran från 12 till 6 procent som skedde den 1 januari 2001 utgör ett exempel på att även till synes enkla skattesatsförändringar kan ge upphov till nya avgränsningsproblem. Såvitt kan utläsas av förarbetena till lagändringen förväntades inte justeringen av skattesatsen föranleda några nya tillämpningsproblem. Av fråga för skriftligt svar 2000/01:144 till finansministern jämfört med RSV:s skrivelse, dnr 454-01/100 framgår dock att nedsättningen innebar att det omedelbart uppkom behov av att RSV informerade om bland annat hur tillhandahållandet av en hytt skulle beskattas när den tillhandahölls en resenär under en resa. Innan lagändringen hade både hytt och resa beskattats med 12 procent. Så länge samma skattesats tillämpades fanns det inget behov av att ta ställning till om hytten skulle beskattas separat eller ingå i beskattningsunderlaget för personbefordran. Genom lagändringen förändrades förhållandena och det blev nödvändigt för transportören att göra denna bedömning.

### **Utredningens överväganden om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna minskas**

Den största förenklingen inom det här området skulle vara att inte tillämpa några reducerade skattesatser överhuvudtaget. Det skulle innebära att nuvarande problem att definiera vad som skall ingå i tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen skulle försvinna. Exempel på frågor som varit uppe till prövning är om flygning i luftballong, tillhandahållande av vildmarksritter, hundspansåkning, vildmarksritter, forsfärder och transport i bergbana utgör personbefordran.

En annan kanske större förenkling vid tillämpning av enbart normalskattesatsen skulle vara att nuvarande problem med att avgöra rätt skattesats vid samtidiga tillhandahållanden skulle försvinna. Persontransporter som i sig skall beskattas med den redu-

cerade skattesatsen tillhandahålls ofta tillsammans med en annan tjänst eller vara. Som exempel kan anges tillhandahållande hytt eller av sovkupe på resa med tåg och flyg. Andra exempel kan vara att förtäring serveras under en resa. I dessa fall är det inte fråga om att avgöra vilken typ av tjänst som omsätts utan i stället om tjänsterna skall beskattas separat (enligt delningsprincipen) eller om någon del av tjänsten skall anses ingå i den andra (enligt huvudsaklighetsprincipen). Om hotelltjänsten (kupén på en båt eller tåg), förtäringen och resan beskattades med normalskattesatsen skulle det inte finnas något (mervärdesskatterättsligt) skäl att dela upp tillhandahållanden i dess olika delar. Sådana uppdelningar är i praktiken mycket besvärliga att hantera både för de skattskyldiga och också Skatteverket.

Om man ända anser det angeläget att tjänster avseende personbefordran fortfarande skall beskattas med reducerad skattesats uppstår frågan om det finns något sätt att minska nuvarande avgränsningsproblem. I delbetänkandet är inte avsikten att lämna slutliga förslag till vilka konkreta åtgärder som kan genomföras. Däremot är det viktigt att ha en uppfattning om vilka vägar som skulle kunna vara aktuella att undersöka.

När det gäller själva definitionen av personbefordran kan det vara svårt att i någon mer avsevärd omfattning förbättra tydligheten. Eventuellt skulle en snävare tillämpning där större vikt lades på resemomentet ge en tydligare avgränsning. Det kan nog förutses att likaså med en annan definition skulle avgränsningsproblem finnas kvar. Även en sådan förändring måste först analyseras gentemot gällande EG-rätt.

Att tillämpa samma skattesats för personbefordran, hotelltjänster och restaurangtjänster skulle minska nuvarande avgränsningsproblem. När det gäller personbefordran och hotelltjänster är en sådan ordning möjlig. Enligt punkterna 5 och 11 i bilaga H till det sjätte mervärdesskattedirektivet ges möjlighet för medlemsstaten att tillämpa reducerad skattesats på tillhandahållande av transport av passagerare respektive på logi som tillhandahålls av hotell eller liknande företag inbegripet tillhandahållande av semesterlogi och uthyrning av campingplatser och husvagnsparkering.

Om det skulle vara möjligt att införa reducerad skattesats för serveringstjänster vore det en åtgärd som skulle minska nuvarande tillämpningsproblem. Som nämnts saknas denna möjlighet. Det kan dock noteras att kommissionen i sitt förslag till ändring av det

sjätte direktivet med avseende på reducerade skattesatser (KOM[2003]397 slutlig) föreslagit att restaurangtjänster skall läggas till i uppräknigen i bilaga H och således kunna beskattas med reducerad skattesats. Se vidare i avsnitt 5.3.4 om utredningens bedömning av kommissionens förslag i denna del.

## 5.5 Slutsatser och överväganden

Som angavs i inledningen till detta kapitel är syftet med kapitlet, och den till detta kapitel nära kopplade bilagan 2, i första hand att kartlägga avgränsningsproblem och andra problem som har noterats vid tillämpningen av olika skattesatser. En annan viktig del har varit att redovisa varför reglerna har införts. Detta görs kort i detta kapitel och utförligt i bilaga 2. I detta kapitel har vidare under varje delområde fogats en genomgång av olika möjligheter av hur nuvarande situation skulle kunna förbättras.

De bedömningar som har gjorts i respektive avsnitt och som sammanfattas i detta sammanhang bygger enbart på utredningens bedömning av hur situationen med avgränsnings- och tillämpningsproblem skulle kunna förbättras. En sammanfattande bedömning för hela betänkandet utifrån samtliga relevanta aspekter, såsom administrativa kostnader, konkurrens, internationell påverkan, samhällsekonomiska effekter m.m. görs i kapitel 14.

När det gäller den genomgång som gjort av avgränsnings- och tillämpningsproblem visar denna med all tydlighet att det finns mycket stora problem inom flera områden. Problemen kan bestå i att det är svårt att korrekt avgränsa tjänsten/varan ("vad är idrott?"). Nära sammanhängande med den problematiken är de fall när en försäljning som sker mot gemensam ersättning omfattar flera delar som var för sig beskattas med olika skattesats, s.k. gemensamma tillhandahållanden. I fall med gemensamma tillhandahållanden visar redogörelsen att det ofta är ytterst svårt och tidskrävande att på ett korrekt och enkelt sätt komma fram till hur de olika delarna i detta tillhandahållande skall beskattas. Tydliga exempel på denna problematik finns framför allt inom kulturområdet och då särskilt när det gäller frågor som har samband med upphovsrätt men även i t.ex. hotellverksamhet och idrott.

En annan del som inte går att undvika att beröra trots att det inte är en konkret tillämpnings- eller avgränsningsfråga i nuvarande system, är den s.k. rättvisespekten. I många fall hävdas att fler

områden borde komma in under tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen. I något fall är skälet att det skulle underlätta avgränsningsproblemen men ofta handlar det om att det är orättvist att inte en tjänst/vara som nu beskattas med normal-skattesatsen beskattas med en reducerad skattesats. Exempel på detta utgör yrkanden om att dansbandstillställningar borde omfattas av kultur moms, att skattesatsen på upphovsmans omsättning av konstverk borde sänkas till 6 procent, att skidliftar borde likabehandlas med annan idrott, att botaniska trädgårdar är lika mycket värda att understödja via momssystemet som djurparker, att restauranger borde ha samma skattesats som livsmedel osv.

När man tittar närmare på olika yrkanden om rättvisa i systemet ser man att de kan vila på lite olika grunder. I många eller flertalet fall är de ett uttryck för att systemet som finns idag snedvrider konkurrensen. Exempel på sådana fall är att restaurangmomsen är högre än livsmedelsmomsen. I andra fall finns det inslag av konkurrensaspekter men möjligen också en mer allmän rättvisetanke om att även den verksamhet som dessa branscher bedriver är lika mycket värd ur någon viss aspekt (ofta kulturintresse). Exempel på detta utgör botaniska trädgårdar. Man kan i ett sådant fall diskutera om verksamheten i viss mån konkurrerar om samma besökare som nu i stället väljer att gå på en annan aktivitet som beskattas lägre (t.ex. museum eller djurpark). Ofta saknas kanske den konkreta konkurrenssituationen. Den högre mervärdesskatten kan uppfattas ha ett symbolvärde eller anses indikera att verksamheten på olika sätt är betydelsefull. Såsom angetts tidigare är det svårt att i ett system få fram vad som egentligen är rättvist ur alla aspekter. En sak som är klar är att ju fler områden som tillämpar reducerad skattesats desto fler andra verksamheter kommer att hävda att det vore rättvist att även deras verksamhet beskattades med en lägre skattesats.

### Slutsats

Mot bakgrund av vad som framkommit både i redogörelsen i detta kapitel och i bilaga 2 är det tydligt att det är viktigt från avgränsnings- och tillämpningsperspektiv att hitta ett system som är enkelt och lätthanterligt. Det är också viktigt att systemet är så konstruerat att det inte gör att olika aktörer känner sig missnöjda med sin

situation jämfört med andra. Risken med en sådan situation har visat sig de senaste åren genom de fortlöpande utvidgningar av området för den reducerade skattesatsen som genomförts bland annat som en följd av att även det tillkommande området ansetts lika "viktigt" som något område som redan haft reducerad skattesats.

Ur dessa aspekter är en tillämpning av enbart en mervärdesskattesats överlägset övriga alternativ.

Utredningens slutsats är således att utifrån ett avgränsnings- och tillämpningsperspektiv är en enhetlig beskattning med normal-skattesatsen att förordas.

I ovanstående kapitel har utredningen även analyserat vilka gränsdragningsproblem som preliminärt skulle kunna åtgärdas genom en utvidgning av den reducerade skattesatsen. Slutsatsen av denna analys är att det åtminstone i vissa fall kan antas vara möjligt att komma till rätta med vissa gränsdragningsituationer men samtidigt riskerar förändringen att skapa andra nya avgränsningsproblem. För det fall utredningen i slutbetänkandet kommer att lägga fram ett förslag med en fortsatt tillämpning av ett system med flera skattesatser kommer dessa konkreta förändringar att förutsättningslöst analyseras noggrant.

Det bör noteras att i flera fall har även företrädare för framför allt kulturområdet efterlyst en likformig beskattning som skulle kunna underlätta hanteringen och göra systemet rättvist. Kultursektorn menar dock att den enhetliga skattesatsen skall vara låg, dvs. fortsatt tillämpning av reducerad skattesats inom kulturområdet. Det finns i detta sammanhang anledning att på nytt understryka att det inte är möjligt enligt gällande eller föreslagna EG-rättsliga regler att införa en "enhetlig reducerad skattesats för kultursektorn". I vissa delar är det möjligt att utvidga tillämpningsområdet för reducerad skattesats men det finns delar inom kultursektorn eller närliggande områden som fortfarande inte går att beskatta med reducerad skattesats. De tillämpningsproblem som vi har i dag kan därför inte helt elimineras genom en utvidgad tillämpning av reducerad skattesats.

## 6 Kvalificerade undantag eller s.k. 0-skattesatser

Vid Sveriges anslutning till EU gavs Sverige rätt att under en övergångsperiod bibehålla vissa av de undantag från skatteplikt som tillämpades och som inte var konforma med reglerna i sjätte direktivet. Sverige fick på detta sätt rätt att från beskattning undanta biobiljetter (fram till utgången av 1995), tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister, inträde till idrottsevenemang och omsättning av nyproducerade byggnader inklusive mark som utgör byggnadstomt (Fördraget om anslutning till Europeiska unionen, SFS 1994:1501, Bilaga XV, IX beskattning). Med övergångstid i detta avseende avses fram till dess ett slutligt mervärdes-skattesystem på gemenskapsnivå införs (artikel 281). Dessa undantag berörs vidare i kapitel 7.

Sverige har vidare fått rätt att bibehålla de s.k. kvalificerade undantagen avseende allmänna nyhetstidningar inklusive radio- och kassettidningar, läkemedel till sjukhus eller receptbelagda läkemedel samt framställning av tidskrifter för ideella föreningar eller tjänster som har samband med sådan framställning. Att ett kvalificerat undantag tillämpas innebär att det inte läggs på någon mervärdesskatt vid försäljningen men att säljaren ändå har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Andra begrepp som används för att beskriva dessa undantag är teknisk skattskyldighet och 0-skattesats.

Det kvalificerade undantaget för omsättning av allmänna nyhetstidningar inklusive radio- och kassettidningar slopades den 1 januari 1996 och ersattes med beskattning med den reducerade skattesatsen 6 procent (SFS 1995:1364, prop. 1995/96:45, bet. 1995/96:SkU12, rskr. 1995/96:82).

Eftersom de kvalificerade undantagen egentligen är en beskattning med 0 procent är det naturligt att vid en diskussion om likformig beskattning även behandla dessa omsättningar. De två



kvalificerade undantag som baseras på anslutningsfördraget och fortfarande tillämpas skall behandlas i detta kapitel

## 6.1 Läkemedel

### Gällande lagtext

#### *3 kap. 23 § ML*

Från skatteplikt undantas omsättning av följande slag av varor och tjänster:

.....

2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning.

.....

#### *10 kap 11 § ML*

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

.....

### Allmänt

Läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning undantas från skatteplikt. Även djurmedicin som lämnas ut mot recept eller säljs till djursjukhus omfattas av undantaget.

Omsättningen är kvalificerat undantagen från beskattning, vilket innebär att den som säljer läkemedlet har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt vid inköp för verksamheten trots att utgående mervärdesskatt inte tas ut vid försäljning av läkemedlen.

### 6.1.1 Bakgrund till regeln och uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln

I prop. 1959 nr 162 med förslag till förordning om allmän varuskatt m.m. uttalade departementschefen bl.a. följande (s. 191):

Kommittén har icke upptagit läkemedel bland de från skatteplikt undantagna varorna. Å andra sidan har kommittén vid sin beräkning av skatteunderlaget utelämnat värdet av konsumtionen av medicin.

Vid remissbehandlingen har medicinalstyrelsen framhållit, att en beskattning av läkemedel motverkar strävandena att begränsa läkemedelskostnaderna. Härjämte har påpekats, att läkemedel som tillhandahålles enligt läkares ordination är rabatterade eller kostnadsfria. Det har också erinrats om att bl.a. apoteksvaror, som försäljes mot recept, undantogs från allmän omsättningsskatt. Under hänvisning härtill har ifrågasatts, om inte i vart fall den del av läkemedelskonsumtionen som utgöres av försäljning enligt recept och till sjukhus borde undantagas från varubeskattningen.

Vad medicinalstyrelsen sålunda anfört finner jag förtjäna beaktande. Jag tillstyrker därför att från skatteplikt undantages läkemedel, som försäljes enligt recept oavsett om varan i och för sig är receptbelagd eller icke. Med försäljning mot recept bör jämföras försäljning till sjukhus. Dessa undantag på läkemedelsområdet synes, vilket också medicinalstyrelsen framhållit, icke medföra några redovisnings- eller kontrolltekniska olägenheter.

I betänkande angående indirekta skatter och socialförsäkringsavgifter, Stencil Fi 1967:10, del 1 Mervärdeskatt anfördes följande:

Ett bestående undantag för läkemedel vid försäljning enligt recept eller till sjukhus bör enligt beredningen inte medföra några skattetekniska olägenheter. Med en begränsning av skattefriheten till nämnda slag av tillhandahållanden skall läkemedelsfabrikanterna ta ut skatt på leveranserna till apoteken och detta bör ge erforderligt underlag för avlyftning av den ingående skattebelastningen. De receptbelagda läkemedlen säljs endast från apotek. Dessa blir skattskyldiga för annan försäljning och kan utnyttja skatten härå för att eliminera all ingående skattebelastning. Kan fullständig avlyftning inte ske på detta sätt hos fabrikanterna eller apoteken på grund av en dominerande skattefri försäljning får restitution lämnas. I enlighet härmed har gällande undantag för läkemedel bibehållits i beredningens förslag.

I prop. nr 100 år 1968 med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m. (införandet av mervärdeskatt i Sverige) föreslog departementschefen att undantaget för läkemedel utan ändring skulle föras över till mervärdeskatten. Undantaget för läkemedel

skulle således få samma omfattning som i varuskattehänseende och enbart omfatta försäljning enligt recept och till sjukhus (s. 107).

I betänkandet *Reformerad mervärdeskatt m.m.* (SOU 1989:35, s. 198) konstateras att regeln om skattefrihet för vissa läkemedel avviker från den skatteplikt som gäller enligt EG:s sjätte direktiv. Utredningen ansåg att frågan om skatteplikt för de undantagna läkemedlen närmast var en fråga om kostnaderna i den allmänna sjukförsäkringen och för landstingen. I avvaktan på att dessa aspekter utreddes vidare menade utredningen att skattefriheten för tillhandahållande av läkemedel borde bestå.

I prop. 1989/90:111 *Reformerad mervärdeskatt m.m.* konstaterades att undantaget från skatteplikt för vissa läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus avviker från vad som föreskrivs i EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv. Departementschefen menade dock att övervägande skäl talade för att undantaget borde bibehållas.

I betänkandet *Mervärdeskatten och EG* (SOU 1994:88) konstaterades att det sjätte direktivet inte innehåller någon motsvarighet till det svenska undantaget från skatteplikt för läkemedel. Utredningen ansåg att eftersom Sverige i anslutningsfördraget med EG erhållit rätt att från skatteplikt undanta läkemedel när det säljs från sjukhus eller mot recept kunde den svenska regeln behållas. Regeringen gjorde i prop. 1994/95:57 *Mervärdeskatten och EG* samma bedömning (s. 95).

### Sammanfattning av bakgrunden till regeln

Av de uttalanden som gjorts i förarbeten framgår att det enda skäl som framförts för att tillämpa ett undantag från beskattning är att läkemedelskostnaderna skall begränsas. Det kan noteras att läkemedel av detta skäl var undantagna från beskattning redan i 1940 års omsättningsskattelagstiftning.

#### 6.1.2 Avgränsningsproblem regeln för med sig

Av rättsfall, uttalanden från Skatteverket i olika former och uttalanden som gjorts i andra sammanhang framgår att regeln gett upphov till tillämpningsproblem. I det följande redovisas dessa problem under några underrubriker.

## Undantagets omfattning vid försäljning av läkemedel till sjukhus

I Regeringsrättens avgörande RÅ 2001 not 40 sålde ett bolag läkemedel i form av vacciner och serum. I ansökan om förhandsbesked till Skatterättsnämnden frågade bolaget om försäljningen utgjorde en från mervärdesskatt undantagen försäljning om köparen var a) ett allmänt sjukhus, b) ett privat sjukhus, c) vårdcentral, d) företagsläkare, e) privatläkare, f) husläkare. Bolaget frågade vidare om det förhållandet att köparen av Socialstyrelsen åsatts en femsiffrig kod över sjukvårdsanläggningar m.m. påverkade svaret eller inte.

Skatterättsnämnden redogjorde och analyserade i sitt beslut den svenska lagtexten mot bakgrund av uttalanden i svenska förarbeten, anvisningar utfärdade av Riksskattenämnden, bestämmelserna i det svenska anslutningsfördraget till EU och bestämmelser i sjätte direktivet. Nämnden menade att varken enligt hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) eller enligt normalt språkbruk kan som sjukhus betecknas annat än sådana inrättningar som bedriver hälso- och sjukvård som kräver intagning. Begreppet sjukhus i 3 kap. 23 § 2 ML kunde enligt nämndens mening inte utsträckas till att även omfatta inom öppna vården verkande vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare. Inte heller ansåg nämnden att med sjukhus kunde jämföras sådan verksamhet i vilken skattebefriad sjukvård bedrivs.

Mot bakgrund av det anförda fann nämnden att bolagets försäljning av läkemedel avser försäljning till sjukhus när den sker till sådan allmän eller privat inrättning vid vilken intagning sker för slutna vård. Undantaget från skatteplikt var däremot inte tillämpligt menade nämnden vid försäljning till vårdcentral, företagsläkare, privatläkare och husläkare. Skatterättsnämnden ansåg också att det saknade betydelse vilken kod köparen åsatts av Socialstyrelsen. Bolaget överklagade Skatterättsnämndens beslut. Regeringsrätten gjorde följande bedömning:

Skatterättsnämnden har avvisat ansökningen såvitt gäller skattefrihet på annan grund än att läkemedlen säljs till sjukhus. Regeringsrätten kan därför inte pröva denna fråga. Bestämmelserna i 3 kap. 23 § 2 ML om undantag från skatteplikt för omsättning av läkemedel som säljs till sjukhus utgör undantag från EG-rätten, som Sverige under en övergångsperiod har rätt till, och skall som sådant tolkas restriktivt. Att en restriktiv tolkning är avsedd framgår också av uttalanden i prop. 1997/98:109, s. 144. Regeringsrätten instämmer i Skatterättsnämndens

bedömning att begreppet sjukhus i 3 kap. 23 § ML inte omfattar vårdcentral, företagsläkare, privatläkare eller husläkare.

Det kan noteras att Regeringsrätten uttalar att man inte kan pröva ansökningen på annan grund till följd av att Skatterättsnämnden valt att avvisa ansökningen i denna del. Vad Regeringsrätten och Skatterättsnämnden avser med denna skrivning får antas vara att man inte i detta mål prövat om undantag från beskattning kunde tillämpas till följd av det andra rekvisitet i lagtexten, nämligen att det lämnas ut enligt recept. Denna fråga prövades senare av Regeringsrätten i RÅ 2003 ref 29 (se nedan).

#### *Svar på fråga i riksdagen*

I fråga 2001/02:1113 till finansministern ställdes frågan om ministern avsåg att göra en översyn av moms- och skattstiftningen så att konkurrenssnedvridningen vid försäljning av läkemedel upphör. Frågan ställdes mot bakgrund av det avgörande Regeringsrätten fattat i RÅ 2001 not 40.

Finansministern konstaterade att denna utredning hade tillsatts och att de problem som uppmärksammats i frågan lämpligen borde kunna analyseras i utredningens arbete.

#### **Innebörden av att läkemedel lämnas ut enligt recept**

I rättsfallet RÅ 2003 ref 29 var frågan om ett bolags försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare, vaccinationscentraler och vårdcentraler omfattades av undantaget från skatteplikt. Skatterättsnämnden ansåg att bolagets försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare och läkare vid vaccinations- och vårdcentraler utgjorde *omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept*.

Regeringsrätten gjorde i det överklagade beslutet följande bedömning:

Bolaget har sedan 1997 tillstånd enligt lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. att bedriva verksamhet avseende bl.a. försäljning av vaccin och serum till läkare vid privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler. Frågan i målet är om denna försäljning omfattas av det undantag från mervärdesskatt som finns i 3 kap. 23 § 2 ML. Enligt den bestämmelsen undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av

läkemedel som lämnas ut enligt recept eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning.

Bestämmelsen i ML utgör ett undantag från EG:s sjätte mervärdes-skattedirektiv (direktiv 77/388/EEG) som saknar en motsvarande skattefrihetsregel. Den grundar sig på en särskild bestämmelse i anslutningsfördraget mellan EU:s medlemsstater och Norge, Finland, Sverige och Österrike (SFS 1994:1501, bilaga XV). Enligt fördragsbestämmelsen får Sverige under en övergångstid ha sådan skattebefrielse som avser tillhandahållande av bl.a. läkemedel.

En undantagsbestämmelse med skattebefrielse för läkemedel har funnits i den svenska mervärdesbeskattningen sedan denna tillkom 1968. Vid införandet av lagen om mervärdeskatt angavs i förarbetena att undantaget endast avsåg försäljning av läkemedel enligt recept och till sjukhus (prop. 1968:100 s. 107). Recept ansågs, enligt då gällande föreskrifter utfärdade av Medicinalstyrelsen, vara en skriftlig eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Det innebar således att med recept avsågs även läkares beställning av läkemedel från apotek för användning i verksamheten, dvs. vad som med den terminologi som kommit till användning i Läkemedelsverkets föreskrifter (LVFS 1997:10) numera betecknas som rekvisition. Detta innebar i sin tur att skattefrihet gällde för apotekens tillhandahållande av läkemedel till såväl patienter som läkare. Sådant var således rättsläget vid tillkomsten av 1968 års lag om mervärdeskatt. Av förarbetena till ML framgår att någon saklig ändring inte var avsedd vid överflyttningen av undantagsregeln från den äldre lagen till ML (prop. 1993/94:99 s. 156).

Vid tiden för Sveriges anslutning till EU fanns undantagsregeln i den ovan nämnda paragrafen i ML. Bestämmelsen ändrades inte vid Sveriges inträde i EU och den har inte heller ändrats därefter.

Med hänsyn till det nu sagda får antas att den i anslutningsfördraget intagna undantagsbestämmelsen har tillkommit för att Sverige under en övergångsperiod skall kunna behålla skattefriheten vid tillhandahållande av läkemedel i den omfattning den hade vid landets inträde i EU. Någon ändring av det skattefria området kan således inte antas ha skett i och med Sveriges inträde i EU. Inte heller senare synes någon förändring av det skattefria området ha varit aktuell.

Det skattefria område som avses med undantaget i anslutningsfördraget får därför alltså anses omfatta detaljhandel med läkemedel till - förutom sjukhus - såväl patienter som läkare. Det förhållandet att sådan omsättning numera i viss begränsad omfattning kan företas även av annan än apotek innebär inte en utvidgning i sakligt hänseende av det medgivna undantaget. Att, som Regeringsrätten framhållit i rättsfallet RÅ 2001 not. 40, undantagsregeln i ML utgör ett undantag från den EG-rättsliga regleringen och som sådan skall tolkas restriktivt, hindrar därför inte att den i såväl nationell som EG-rättslig mervärdes-skattelagstiftning grundläggande neutralitetsprincipen upprätthålls.

Mot nu angiven bakgrund bör Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I praktiken torde detta rättsfallet ofta medföra att den negativa effekt som vissa aktörer upplevde av det tidigare avgörande som refererats, RÅ 2001 not 40, neutraliseras.

### **Avgränsning mot naturläkemedel och livsmedel**

I en skrivelse från RSV till skattemyndigheterna konstaterades att en förändring av läkemedelslagen inneburit att vissa varor som innan den 1 juli 1993 var klassade som livsmedel blivit klassade som läkemedel (RSV:s skrivelse den 30 maj 1994, dnr 3810-94/900). Begreppet naturmedel hade utmönstrats ur läkemedelslagen. I stället användes begreppen frilistade naturmedel och naturläkemedel vilka båda fortsättningsvis omfattades av läkemedelslagen.

Eftersom mervärdesskattesatsen var olika för läkemedel (25 % i allmänhet och 0 % om det utlämnas enligt recept) och livsmedel (då 21 %) fick denna ändring i läkemedelslagen betydelse även ur momssynpunkt. Effekten blev enligt RSV:s skrivelse att frilistade naturmedel och naturläkemedel inte kunde betraktas som livsmedel och därför inte heller skulle beskattas med den reducerade skattesatsen 21 procent.

I Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 340–341 och s. 79) anges att frilistade naturläkemedel och naturläkemedel omfattas av läkemedelslagen och därför inte anses som livsmedel vid tillämpningen av ML. Detsamma gäller homeopatiska preparat som enligt EG-direktiv om humanläkemedel anses som läkemedel. I handledningen konstateras att omsättningen av dessa preparat skall beläggas med 25 procent moms. Försäljning av läkemedel enligt recept är däremot en momsfri omsättning men får enbart expedieras av apotek. Även djurmedicin som utlämnas mot recept eller säljs till djursjukhus omfattas av undantaget.

Vidare anges i handledningen att andra hälsokostpreparat (ej naturläkemedel), såsom kosttillskott, är livsmedel och beläggs med 12 procent moms.

### *Synpunkter från branschen*

I ett e-brev till utredningen den 7 december 2003 från en företrädare för ett företag som säljer naturläkemedel framförs synpunkter på den situation som råder mellan apotek och andra företag som säljer naturläkemedel. Naturläkemedel säljs fritt i hälsobutiker, livsmedelhandeln och apotek. Den situation som sedan hösten 2003 råder medför dock att naturläkemedel som skrivs ut av läkare och hämtas ut på apotek behandlas på samma sätt som vanliga läkemedel (kvalificerat undantagna). Företrädaren för hälsokostföretaget anser att detta inte är rimligt ur konkurrenssynpunkt.

### *Svar på fråga*

I fråga för skriftligt svar till jordbruksministern 1997/98:910 redogörs för att läkemedelsverket klassat en hälsofil som naturläkemedel. Effekten av detta beslut, såvitt nu är ifråga, är enligt frågeställaren att filen fått en dubbelt så hög momssats, 25 procent i stället för 12 procent som gäller för livsmedel.

### **6.1.3 Sammanfattning av de avgränsnings- och tillämpningsproblem som visats föreligga**

Av de rättsfall som redovisats i föregående avsnitt framgår att det under de senaste åren i rättspraxis funnits behov av att klarlägga vad som avses med begreppen recept respektive sjukhus i 3 kap. 23 § ML.

Det förekommer avgränsningsfrågor mellan läkemedel, naturläkemedel och livsmedel. Om en produkt anses utgöra naturläkemedel tillämpas vid vanlig försäljning normalskattesatsen. Konsekvensen kan bl.a. vara att en produkt i en livsmedelsaffär som enligt normalt språkbruk även kan anses utgöra livsmedel, t.ex. hälsofil, beskattas med en högre skattesats än andra jämförbara varor.

Till utredningen har även framförts kritik om att naturläkemedel som skrivs ut av läkare och hämtas ut på apotek beskattas med 0 procent (kvalificerat undantag) medan skattesatsen för försäljning av samma produkt i en hälsokostaffär utgör 25 procent.



### Utredningens övervägande om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna förbättras

Av den redovisning som gjorts framgår att det i olika avseenden uppstått gränsdragningsfrågor. I samtliga dessa fall rör frågan i grunden vilken skattesats som skall tillämpas. När det gäller redovisade regeringsrättsavgöranden var frågan om omsättningen kunde anses utgöra en omsättning enligt 3 kap. 23 § ML eller inte. Om omsättningen omfattades av bestämmelsen skulle beskattning ske med 0 procent (kvalificerat undantag). Om däremot omsättningen inte skulle omfattas av bestämmelsen skulle den generella skattesatsen tillämpas.

När det gäller avgränsningar mellan livsmedel, läkemedel och naturläkemedel är frågan om beskattning skall ske med 0 procent (läkemedel inklusive naturläkemedel som lämnas ut enligt recept eller läkemedel som säljs till sjukhus), 12 procent (livsmedel och hälsokost som inte anses utgöra naturläkemedel) eller 25 procent (läkemedel inklusive naturläkemedel som inte lämnas ut enligt recept på apotek).

Den största förenklingen skulle vara att läkemedel, naturläkemedel och livsmedel oavsett under vilka former produkterna såldes alltid skulle beskattas med normalskattesatsen. I en sådan situation skulle även receptbelagd medicin beskattas med normalskattesatsen. Naturläkemedel, såsom hälsofil, och livsmedel skulle beskattas med samma skattesats.

Utredningen är medveten om att en höjning av skattesatsen till normalskattesatsen för receptbelagd medicin inte är oproblematisk. Det är helt klart att om en sådan åtgärd blir aktuell måste nuvarande subventionssystem studeras närmare för att kunna bedöma vilka effekter en förändring av skattesatsen skulle få.

Om det av olika skäl skulle vara angeläget att läkemedel även fortsättningsvis beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen uppstår frågan om det finns något sätt att minska redovisade avgränsnings- och tillämpningsproblem. Det har även förts fram att det är ett konkurrensproblem att naturläkemedel i praxis synes vara 0-beskattade enbart om de lämnas ut på recept hos apotek, medan samma läkemedel beskattas med 25 procent om de säljs hos t.ex. hälsokosthandeln.

Det bör i sammanhanget noteras att apoteksbolagets ensamrätt att sälja receptfria läkemedel är föremål för rättslig prövning. I ett mål i tingsrätten som handlar om ett företag som sålt receptfria

nikotintuggummin m.m. har domstolen begärt förhandsavgörande av EG-domstolen. Det kan konstateras att om den rättsliga processen mynnar ut i förändringar av nuvarande ensamrätt för apoteksbolaget kan det utgöra skäl att även titta på reglerna i ML.<sup>1</sup>

I delbetänkandet är inte avsikten att lämna förslag till vilka konkreta åtgärder som kan genomföras. Däremot är det viktigt att ge en uppfattning om vilka vägar som skulle kunna vara aktuella att undersöka.

Utredningen kan först konstatera att den nuvarande avgränsningen för 0-skattesatsen är otydlig. 0-skattesatsen omfattar inte receptbelagda läkemedel i sig, utan i stället läkemedel som försäljs i viss ordning. Det innebär således att vissa läkemedel både kan köpas utan recept och med recept. Om detta läkemedel lämnas ut mot recept är omsättningen kvalificerat undantagen från beskattning medan om kunden köper samma läkemedel utan recept tas moms ut med 25 procent. Detta bidrar till att göra regeln otydlig, samtidigt som en och samma produkt behandlas olika i olika försäljningsled och vid försäljning av olika aktörer. I vissa fall kan nuvarande regler och praxis vara betänkliga ur konkurrensneutralitetssynpunkt.

Den 0-skattesats som används för receptbelagda läkemedel har som redogjorts för stöd i Sveriges anslutningsfördrag till EU. Avsikten är att regeln skall vara en övergångsbestämmelse. I nuläget finns det dock inte några akuta planer inom EU på att föreslå att möjligheten till denna särordning tas bort. På längre sikt måste Sverige dock räkna med att det inte går att bibehålla denna regel. Artikel 12.3 a jämfört med bilaga H till sjätte direktivet möjliggör dock att reducerad skattesats tillämpas för omsättning av läkemedel. Den lägsta möjliga nivån är då 5 procent.

Enligt punkten 3 i bilaga H till sjätte direktivet får medlemsstaterna tillämpa reducerad skattesats på:

”Farmaceutiska varor av de slag som normalt används för hälsovård, förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt eller veterinärmedicinskt syfte, inbegripet varor som används som preventivmedel eller för sanitärt skydd.”

Även om utredningen inte ännu i detalj studerat bestämmelsen kan man ändå preliminärt utgå från att det vore möjligt att införa redu-

<sup>1</sup> I EG-domstolens dom (C - 438/02, den 31 maj 2005) uttalas att ”Artikel 31.1 EG utgör hinder för en ordning som innebär en ensamrätt till detaljhandel och som är utformad på ett sådant sätt som den ordning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen”.

cerad skattesats även för andra läkemedel än de som lämnas ut enligt recept (med lägst 5 %). Det skulle därför vara möjligt att tillämpa samma reducerade skattesats för alla läkemedel, och givetvis att tillämpa samma skattesats för ett visst läkemedel oavsett på vilket sätt det säljs.

Det är även juridiskt möjligt att tillämpa samma reducerade skattesats för omsättning av livsmedel (punkten 1 i bilaga H till sjätte direktivet), vilket skulle förenkla tillämpningen. En sänkning av livsmedelsmomsen till denna nivå skulle dock, förutom negativa statsfinansiella effekter, göra nuvarande avgränsningsproblem mellan omsättning av restaurangtjänster och livsmedel än mer tydlig.

Utredningen avser att i slutbetänkandet ta upp frågan om mervärdesskattesituationen för läkemedel till närmare behandling.

## 6.2 Framställning av periodiska publikationer

### Gällande lagtext

#### *3 kap. 19 §*

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som

1. avser införande eller ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 13 och 14 §§, eller

2. tillhandahålls utgivare av sådana publikationer som avses i 1 på uppdrag av honom, om tjänsterna

- avser framställning av publikationen, varmed förstås mångfaldigandet eller de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet av publikationen, eller

- avser distribution av upplagan eller någon annan åtgärd som naturligt hänger samman med framställningen.

Från skatteplikt undantas även tjänster som avser införande av annonser i sådana publikationer som anges i 18 §.

#### *10 kap 11 § ML*

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

.....

### 6.2.1 Bakgrund till regeln och uttalanden i förarbeten om tillämpningsområdet för regeln

I 3 kap. ML finns särskilda skattepliktsregler för periodiska medlemsblad, periodiska personaltidningar, periodiska organisationstidskrifter samt program och kataloger (se 13, 14 och 16–19 §§ ML). Bestämmelserna innebär att omsättning eller införsel av dessa publikationer under vissa förutsättningar är undantagen från skatteplikt. Vidare görs undantag för vissa tjänster i samband med periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter, såsom införande eller ackvisition av annonser och tjänster som avser framställning m.m.

Den bestämmelse som i första hand är aktuell i detta sammanhang är 3 kap. 19 § första stycket 2 ML. I denna punkt undantas från skatteplikt omsättning av vissa tjänster avseende framställning, distribution eller någon annan åtgärd som naturligt hänger samman med framställningen som tillhandahålls utgivare av vissa publikationer. De publikationer som avses är sådana periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter där omsättningen av dem är undantagen från beskattning enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML. Undantagen i 3 kap. 13 och 14 §§ ML är inte kvalificerade, dvs. den som skattefritt omsätter de publikationer som avses har inte rätt till avdrag för ingående skatt. Undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML är kvalificerat, vilket innebär att den som omsätter tjänsterna har rätt till återbetalning av ingående skatt (10 kap. 11 § ML).

Före 1990/1991 års skattereform var tjänster skattepliktiga endast om det angavs särskilt, dvs. tjänster var enligt huvudregeln skattefria. Skatteplikt förelåg dock bl.a. för olika tjänster som avsåg arbete på skattepliktig vara, såsom tillverkning på beställning, uthyrning, reparation etc. Eftersom de periodiska publikationer som avses här var undantagna från skatteplikt var tjänster avseende tillverkning eller framställning av sådana publikationer skattefria. För att de i sig skattefria publikationerna inte skulle belastas med skatt i tidigare led förelåg dessutom avdragsrätt för ingående skatt som var att hänföra till framställning för utgivarens räkning (se prop. 1968:137 s. 33f).

Skälet till att framställningstjänster m.m. inte beskattas samtidigt som den som tillhandahåller tjänsten har bibehållen avdragsrätt är att utgivare av dessa tidningar som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte skall belastas med kostnaden för mervärdes-

skatt (prop. 2002/03:5, s. 39). Man kan med andra ord säga att avsikten varit att tidskriften inte skall belastas med dold moms (ej avdragsgill ingående moms) som antingen negativt påverkar utgivarens resultat eller förs vidare till läsaren i form av högre pris.

Regeln som i någon form har funnits sedan mervärdesskattelagens införande har under åren genomgått olika justeringar.

Den senaste ändringen trädde i kraft den 1 januari 2003 (SFS 2002:1004, prop. 2002/03:5, bet. 2002/03:SkU2). Bakgrunden till den ändringen var att den dåvarande lagtexten förutsatte för skattefrihet att den som tillhandahöll de olika tjänsterna skulle vara en "framställare" i lagens mening. Med framställare hade vid lagens tillämpning ansetts vara någon som tekniskt-fysiskt utförde framställningstjänster. Tryckerier och bokbinderier hade därför uppfyllt kraven. Vid lagens tillkomst gick det att tydligare urskilja en framställare som tillhandahöll utgivaren alla aktuella framställningstjänster. Regeringen menade att denna situation hade förändrats genom att tryckeriet numera inte alltid själv utför hela framställningsprocessen inklusive kringtjänster. I stället menade man att det fanns många aktörer som var och en kunde tillhandahålla utgivaren tjänsterna (prop. 2002/03:5, s. 39).

För att bota detta problem ändrades lagen på sådant sätt att det kvalificerade undantaget även skulle omfatta tjänster som tillhandahölls av annan än den tekniske framställaren.

Det bör noteras att Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) bl.a. föreslagit att undantagen från skatteplikt i 3 kap. 13-14 och 16-18 §§ ML för omsättning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt program och kataloger slopas. Vidare har utredningen föreslagit att undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänster som avser införande och ackvisition av annonser slopas. Frågan bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

### 6.2.2 Avgränsningsproblem regeln för med sig

Regeln har såsom nämnts justerats vid flera tillfällen sedan införandet. För en redovisning av de olika åtgärder som företagits, de uttalanden som gjorts och de rättsfall som meddelats på området hänvisas till de beskrivningar som helt nyligen gjorts i prop. 2002/03:5 (32-43) och SOU 2002:74 (s. 379-399).

## Nuvarande situation

Efter lagändringen den 1 januari 2003 är situationen sådan att när utgivaren av den skattefria publikationen tillhandahåller tjänster som avser framställning (mångfaldigandet av en publikation och de tekniska tjänster som krävs för mångfaldigandet), distribution av upplagan och andra åtgärder som hänger naturligt samman med framställningen skall uppdragstagaren inte ta ut någon mervärdesskatt. Uppdragstagaren har, till följd av att undantaget är kvalificerat, ändå rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på hans kostnader. Skillnaden mot tidigare lydelse av bestämmelsen är som beskrivits att det numera saknas krav på att uppdragstagaren skall ha utfört en framställningstjänst (t.ex. tryckning) för att överhuvudtaget omfattas av bestämmelsen.

I promemorian som föregick prop. 2002/03:5 (finns tillgänglig hos Finansdepartementet i ärendet: dnr Fi2002/2346) samt i nämnda proposition gjordes en probleminventering och en analys av hur reglerna på bästa sätt skulle kunna förändras för att uppnå önskat syfte. Det är inte viktigt att i detta sammanhang ingående redogöra för dessa resonemang utan den som vill ta del av argumentationen hänvisas till promemorian, propositionen och Mervärdesskatteutredningens betänkande SOU 2002:74.

De remissinstanser som yttrade sig över förslaget i promemorian fann inte skäl att kommentera regeln som sådan utan inriktade sig på att ge synpunkter på den justering som gjordes. RSV anförde dock i sitt remissyttrande att reglerna i sig var komplicerade och att det var olämpligt att utvidga tillämpningsområdet och att man i stället borde ifrågasätta om inte den reglering som finns borde utmönstras och ersättas med bidrag eller annat stöd. Regeringen menade dock att de skäl som tidigare hade åberopats för att tillämpa särskilda regler i detta sammanhang fortfarande var giltiga. Regeringen konstaterade dock att denna utredning skulle tillsättas och att det i det sammanhanget kunde antas att även undantaget för framställningstjänster skulle komma att behandlas.

Regeringen poängterade att eftersom undantaget för framställningstjänster inte är avsett att vara permanent kommer det sannolikt finnas anledning för utredningen att närmare överväga om en särskild undantagsregel för denna typ av transaktioner skall bestå.

### Utredningens övervägande om hur problem med avgränsnings- och tillämpningsfrågor skulle kunna förbättras

Denna regel har genom åren gett upphov till gränsdragningsproblem. Den har även medfört att tjänster som liknar varandra behandlats olika antingen till följd av att tjänsten inte ansetts utgöra en från skatteplikt undantagen tjänst eller för att den person som utför tjänsten varit en sådan aktör som skattefritt kunnat utföra tjänsten. Till följd av dessa omständigheter har regeln vid flera tillfällen justerats genom åren.

Regeln i sig är också annorlunda jämfört med mervärdesskattelagens övriga bestämmelser. Att kundens status styr vilken skattesats som uppdragstagaren skall ta ut avviker från den normala ordningen. De svårigheter som finns med en sådan regel är uppenbara. Uppdragstagaren måste veta att den kund han utför uppdraget åt verkligen ger ut en sådan tidskrift som gör att han inte skall ta ut mervärdesskatt.

En annan aspekt av regeln som gör den komplex är att den pekar ut vissa tjänster som på detta sätt skall undantas från beskattning. Det är uppenbart att vid framställning av en tidskrift förekommer en mängd olika arbetsmoment som antingen omfattas av denna regel eller inte gör det. Den bedömning som måste göras är sannolikt ofta svår. En omständighet som gör denna avvägning än mer komplicerad för näringsidkaren är att om denne gjort en felaktig bedömning avseende frågan om tidskriftens status respektive tjänstens art kan frågan senare komma upp vid en skatterevision. Om näringsidkaren vid en sådan bedömning har gjort fel kan det vara svårt för denne att i efterhand kompensera sig för den mervärdesskatt som han blir tvungen att redovisa.

Att slopa regeln skulle ur avgränsnings- och tillämpningssynpunkt innebära en avsevärd förenkling. Om prioriteringen är att minska avgränsnings- och tillämpningsproblem är det därför motiverat att slopa regeln. Utredningens bedömning är att det däremot knappast är möjligt att justera regeln på ett sådant sätt att tillämpningsproblemen försvinner. Det komplicerade lagstiftningsarbete som nyligen företagits avseende regeln visar på tekniska svårigheter med att få regeln att fungera väl. Det kan tilläggas att regeln även i sin nya lydelse medfört att det funnits behov av att i domstol få klarhet i vilket tillämpningsområde regeln har.<sup>2</sup> Valet

<sup>2</sup> Skatterättsnämnden har t.ex. vid två tillfällen prövat innebörden av begreppet framställningstjänst enligt regelns nya lydelse, se beslut av Skatterättsnämnden 2004-04-27

synes därför stå mellan att behålla regeln i stort sett oförändrad, med därmed sammanhängande problem, eller att slopa den helt.

Det bör i detta sammanhang inte glömmas bort att regeln inte är avsedd att vara permanent, utan att den enligt det svenska anslutningsfördraget bara skall tillämpas under en övergångsperiod.

När det gäller läkemedel har konstaterats att det såvitt känt inte pågår något arbete inom EU som gör att Sverige inom överskådlig framtid blir tvungen att ta bort regeln. Detsamma gäller inte för undantaget för framställningstjänster.

I kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på reducerade mervärdes-skattesatser (KOM[2003]397 slutlig) uttalas att nollskattesatsen skall begränsas till att uteslutande tillämpas för varor och tjänster som anges i bilaga H (s. 17).

Ett syfte med förslaget är att alla länder skall kunna tillämpa samma skattesatsregler och att nuvarande särregler skall utmönstras. När det gäller läkemedel har förslaget inte någon effekt eftersom kommissionen föreslår att sådana områden som det är tillåtet att tillämpa reducerad skattesats (räknas upp i bilaga H) på även fortsättningsvis kan tillämpa 0-skattesatser. När det däremot gäller varor och tjänster som det inte enligt de vanliga reglerna i sjätte direktivet är möjligt att tillämpa reducerad skattesats på är målsättningen att sådana särregler skall försvinna.

Innebörden av förslaget för Sveriges vidkommande är således att frågan uppkommer om att slopa undantaget för framställningstjänster. Eftersom det saknas möjlighet att tillämpa reducerad skattesats för dessa tjänster blir effekten att normalskattesatsen kommer att tillämpas.

Det förslag som kommissionen lagt fram har dock varit svårt att acceptera för medlemsländerna. I nuläget är det oklart när förslaget kommer att leda till att ett direktiv antas (1 juni 2005). Utredningen anser ändå att det förhållandet att det inom EU pågår ett arbete med att slopa nationella särregler av denna art utgör ett argument för att Sverige bidrar till förenklingssträvandena genom att slopa regeln.

I avsnittet om upphovsrätter har utredningen konstaterat att ett skäl som åberopats för att en lägre skattesats tillämpas för sådana omsättningar är att vissa kunder inte har avdragsrätt för ingående

---

(Skatteverkets rättsfallsprotokoll 18/04) och 2004-06-25 (Skatteverkets rättsfallsprotokoll 13/04).



mervärdesskatt. I detta avseende liknar 0-skattesatsen för framställningstjänster det området. Orsaken till att det överhuvudtaget är intressant med en lägre skattesats är att köparna, i detta fall ideella föreningar, saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det kan noteras att Mervärdesskatteutredningen i sitt betänkande har lämnat förslag som kan medföra att fler ideella föreningar kan komma att beskattas. Frågan bereds för närvarande inom Regeringskansliet. Den fortsatta beredningen av det ärendet kan möjligen komma att få betydelse för ett kommande ställningstagande till om 0-skattesatsen för framställningstjänsterna skall behållas tills vidare eller inte.

För det fall att det, trots de betydande tillämpningsproblemen, av olika skäl kommer att anses angeläget att regeln skall finnas kvar, uppstår frågan om det finns andra sätt att göra tillämpningen enklare. Som tidigare anförts är utredningens uppfattning att det, mot bakgrund av det arbete som nyligen genomförts i prop. 2002/03:5 och SOU 2002:74, inte är meningsfullt att fortsätta med ett arbete på ytterligare modifieringar av regeln. Ytterligare eventuella lagändringar kan åtminstone för närvarande endast bidra till ännu mer osäkerhet i tillämpningen. Om övergripande ställningstaganden kommer att innebära att undantaget tills vidare skall behållas, bör således inga ytterligare ändringar ske nu. Utredningen avser därför inte att i slutbetänkandet, såvitt nu kan bedömas, att lämna förslag till nya modifieringar av regeln.

## 7 Undantag från beskattning

I kapitel 5 redogörs för hur utredningens kartläggning av gränsdragningsproblem läggs upp. Såsom noteras kan en sådan redogörelse som anges i utredningsdirektiven i princip göras hur omfattande som helst. Det konstateras att utredningen ansett det nödvändigt med en utförlig beskrivning av bestämmelserna om reducerade skattesatser. När det gäller bestämmelserna om undantag från beskattning har dock kartläggningen bedömts kunna vara mindre omfattande.

Skälet för denna bedömning är att EG-reglerna är konstruerade så att det är frivilligt att överhuvudtaget tillämpa reducerad skattesats. Om Sverige väljer att tillämpa reducerad skattesats finns det valfrihet att inom det sjätte direktivets gränser välja vilka varor och tjänster som skall omfattas av den lägre skattesatsen. Genom att det finns en sådan handlingsfrihet är det viktigt att nuvarande regler om reducerade skattesatser och de förändringar som skulle kunna göras är tydligt beskrivna.

De skäl som på detta sätt talar för att en omfattande kartläggning och analys görs av reglerna för reducerade skattesatser talar inte på motsvarande sätt för att reglerna om undantag från beskattning kartläggs i detalj. Att tillämpa undantagen från beskattning är i regel obligatoriskt för medlemsstaten. Medlemsstaten saknar således valfrihet ifråga om införandet av reglerna.

Man kan därför generellt säga att det sällan är möjligt att göra några mer omfattande förändringar av ML:s regler om undantag från beskattning. Däremot är det säkert så att reglerna i sin detalj ibland skulle kunna utformas på ett något annorlunda sätt utan att regeln skulle komma att bryta mot gällande regler i sjätte direktivet. Ibland är direktivreglerna så utformade så att en viss möjlighet till anpassning till nationella förhållanden finns. Utredningen ser det dock inte som möjligt att inom ramen för arbetet med delbetänkandet i detalj studera varje regel för att se om det finns

möjliga förändringar av reglerna och vilka effekter dessa förändringar skulle få.

Det kan noteras att i några fall behandlas undantagsbestämmelser som har ett nära samband med någon regel om reducerad skattesats i kartläggningen av de reducerade skattesatserna. Detta gäller t.ex. undantaget för idrott och vissa undantagsbestämmelser inom kulturområdet.

I detta avsnitt skall därför enbart i korthet redovisas vilka regler om undantag från beskattning som Sverige tillämpar. I samband med redogörelsen kommer det finnas anledning att kommentera vissa förhållanden. I åtskilliga fall lämnas inga närmare kommentarer till undantaget. Detta beror på att undantagen är helt knutna till befintliga EG-regler, eller också på att utredningen inte erhållit särskilda indikationer om att det finns gränsdragningsproblem som skulle behöva lösas inom ramen för utredningen.

### **Generellt om undantagsbestämmelser i ML och sjätte direktivet**

Det sjätte direktivets bestämmelser och reglerna i ML bygger på principen om generell skatteplikt. Det innebär att beskattning skall ske vid omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av varor och omsättning av tjänster om inte annat anges. Utgångspunkten är således att alla transaktioner skall beskattas om det inte finns något uttryckligt undantag från beskattning.

Bestämmelserna om undantag från beskattning i sjätte direktivet finns framför allt i artikel 13–15. I ML finns dessa bestämmelser i första hand i 3 kap.

När någon bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får denne göra avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet eller importen i verksamheten (8 kap. 3 § ML).

Om verksamheten å andra sidan inte medför skattskyldighet till följd av att de omsättningar som utförs är undantagna från beskattning föreligger enligt huvudregeln inte någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Konsekvensen är att den mervärdesskatt som belöper på ett förvärv av en vara eller tjänst blir en vanlig kostnad i verksamheten. Ur denna aspekt är det en nackdel om verksamheten är undantagen från beskattning.

Om verksamheten omfattar både en del som medför skattskyldighet och en del som inte medför skattskyldighet är avdrags-

rätten begränsad till vad som är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet (s.k. blandad verksamhet).

Reglerna är således i stort konstruerade på det sättet att omsätter ett företag varor eller tjänster som är skattepliktiga (tar ut moms) har företaget också avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på de förvärv det gör. Om å andra sidan företaget enbart utför transaktioner som är undantagna från beskattning har företaget inte någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Den bristande avdragsrätten innebär att en ”dold” mervärdesskatt ingår i priset vid omsättning av dessa undantagna varor eller tjänster.

Från dessa generella regler finns det en typ av regler som avviker. Det gäller de s.k. kvalificerade undantagen där rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt föreligger trots att verksamheten är undantagen från skatteplikt. I tabellen nedan redovisas en översikt över när undantag från beskattning är tillämpliga enligt ML och även när kvalificerade undantag aktualiseras. Uppställningen ger möjlighet att få en viss överblick över systemet men utgör inte ett tillräckligt underlag för att förstå innebörden i varje regel utan för detta krävs att varje regel studeras för sig.

**Tabell 7.1 Översikt av undantagen i 3 kap. ML**

Paragraf i 3 kap. ML	Från skatteplikt undantagen vara eller tjänst	Undantagen är kvalificerat, s.k. 0-skatt. <sup>1</sup>
2-3 §§	Fastigheter	
4-7 §§	Sjukvård tandvård och social omsorg	
8 §	Utbildning	
9 §	Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel	X
10 §	Försäkringstjänster	X
10 a-c §§	Investeringsguld	X
11 §	Kulturområdet	
11 a §	Idrottsområdet	
12-20 §§	Massmedieområdet	X
21-22 §§	Fartyg och luftfartyg	X
23 § 1	Sedlar och mynt	X

<sup>1</sup> 0-skattesats (undantag med avdragsrätt, s.k. kvalificerat undantag) tillämpas åtminstone i någon omfattning i de fall som markerats med x. I några fall gäller det enbart någon särskild tjänst respektive under särskilda förutsättningar. För en närmare redogörelse hänvisas till lagtexten i 10 kap. 11 och 12 §§ och Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004, s. 396–398.

23 § 2	Läkemedel enligt recept eller som försäljs till sjukhus	X
23 § 3	Modersmjölk, blod och organ	X
23 § 4	Flygbensin och flygfotogen	X
23 § 5	Lotterier, vadhållning och spel	
23 § 6	Gravöppning och gravskötsel	
23 § 7	Guld till Sveriges Riksbank	X
23 a §	Vissa interna tjänster	
24 §	Överlåtelse av vissa tillgångar	
25 §	Överlåtelse av verksamhet	
26 a-c §§	Överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl.	X
27-29 §§	Uttag av varor och tjänster	
30 §	Undantag för viss import	
30 a-g §§	Viss omsättning till och förvärv från andra EG-länder	X
32 §	Omsättning i samband med viss import	X

### Disposition av redogörelsen

I redogörelsen nedan kommer undantagen från beskattning generellt att redovisas mycket kort. I några fall kommer dock aktuella diskussioner och vissa kända avgränsnings- och tillämpningsfrågor att tas upp, dock utan att några förslag till ändringar läggs fram i detta betänkande. I utredningens slutbetänkande kan beroende på vilken huvudinriktning som väljs, undantagen bli föremål för vidare diskussion och/eller förslag.

För en mer fullständig redogörelse av tillämpningen av de olika undantagen hänvisas till lagtexten och till relevanta delar av Skatteverkets handledning för mervärdesskatt.

#### 7.1 Fastigheter (3 kap. 2 och 3 §§ ML)

Enligt 3 kap. 2 § ML är omsättning av fastigheter, samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter undantagna från beskattning.

Från detta generella undantag från beskattning räknas i 3 kap. 3 § ML olika typer av transaktioner upp som har samband med undantaget men som ändå skall beskattas. Som exempel på sådana tjänster

kan nämnas rumsuthyrning och upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter.

Vidare bör nämnas att det finns en möjlighet för fastighetsägare att begära att bli beskattade för uthyrning av fastigheten (s.k. frivillig skattskyldighet). För att skattskyldighet på detta sätt skall kunna föreligga krävs att den förhyrda fastigheten stadigvarande används i en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML eller berättigar till återbetalning av skatt enligt vissa paragrafer i 10 kap. Frivillig skattskyldighet kan även under vissa förutsättningar medges vid uthyrning till kommun, kommunalförbund och staten.

Skälet till att det finns en möjlighet att frivilligt bli beskattad är att det inte skall vara någon nackdel ur momssynpunkt att hyra en lokal jämfört med att äga den. Om ett företag bedriver verksamhet i en egen lokal har det avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv till fastigheten. Om företaget i stället hyr lokalen och upplåtelsen är undantagen från beskattning skulle företaget inte få någon avdragsgill mervärdesskatt redovisad på sin faktura. Mervärdesskatten skulle i stället ligga som en kostnadskomponent i det pris han skulle betala (dold moms). En s.k. kumulativ effekt skulle då uppstå.

## Kommentar

Mervärdesskattebestämmelserna på fastighetsområdet, vilka både innehåller regler om undantag från beskattning och undantag från undantaget samt möjlighet att bli frivilligt skattskyldig, är komplicerade. I Skatteverkets handledning för mervärdesskatt redogörs utförligt för reglernas innebörd och de avgränsningsproblem som finns med dem. Såsom redogjorts för i avsnittet om rumsuthyrning och camping förekommer det svårigheter att bedöma om en uthyrning skall vara undantagen från beskattning eller beskattas med den reducerade skattesatsen (se bilaga 2 och viss mån kapitel 5). Den bedömning som görs har även betydelse för möjligheten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det kan också anmärkas att denna undantagsbestämmelse till skillnad mot flertalet andra regler om undantag från beskattning i vissa avseenden går att förändra. Delvis beror det på att reglerna i sjätte direktivet inom vissa ramar ger medlemsstaten en viss valfrihet vid beskattningen. Det beror vidare på att Sverige i an-

slutningsfördraget getts rätt att, så länge något av de dåvarande medlemsländerna utnyttjar det, ha skattebefrielse för tillhandahållanden av nyuppförda byggnader och mark för bebyggelse (SFS 1994:1501, Bilaga XV, IX beskattning). En åtgärd som delvis förändrade den frivilliga skattskyldigheten respektive införde en mer omfattande beskattning för överlåtelser av nybyggda fastigheter och tomtmark skulle därför kunna vara EG-rättsligt möjlig att införa.

Enligt utredningens bedömning är detta emellertid inte frågor som det finns anledning att prioritera i förevarande utredningssammanhang. Reglerna om frivillig skattskyldighet har också nyligen setts över, SOU 1999:47 och prop. 1999/2000:82.

## 7.2 Sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning (3 kap. 4-8 §§ ML)

Från skatteplikt undantas sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

För skattefrihet såsom *sjukvård* krävs att åtgärden utgör sjukvård enligt den närmare beskrivning som ges i 3 kap. 5 § ML och att den tillhandahålls på ett sådant sätt som beskrivs i paragrafen. Med sjukvård avses åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns-börd. Det innebär att sjukvården antingen måste vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård. Sjukvård kan enligt ML också i andra fall utföras av någon med legitimation att utöva yrke inom sjukvården (t.ex. läkare). Sjuktransporter anses utgöra sjukvård om de utförs med särskilt inrättade transportmedel.

Enligt 3 kap. 6 § ML undantas *tandvård* från skatteplikt. Det saknar betydelse om tandvården sker i det allmännas regi eller i privat verksamhet. Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

Med *social omsorg* förstås enligt 3 kap. 7 § ML offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Undantaget från beskattning för *utbildning* i 3 kap. 8 § ML omfattar i princip det offentliga skolväsendet. Det skall vara fråga om grundskole-, gymnasie- eller högskoleutbildning eller annan

utbildning som berättigar till studiestöd. Utbildningen skall vidare anordnas av det allmänna eller en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare. Med en av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses enligt prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet* (s. 49) den som med det allmännas stöd genom lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser.

### **7.2.1 Konkurrensproblem som är gemensamma för sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning**

#### **Privat bedriven verksamhet i konkurrens med offentligt bedriven verksamhet**

De företag som är verksamma inom vård och utbildning utför i regel enbart transaktioner som är undantagna från beskattning. Företagen saknar därför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Kommuner och landsting har dock liksom flertalet statliga myndigheter en rätt att få erlagd mervärdesskatt återbetalad även utan att bedriva skattepliktig verksamhet. Kompensationsrätten för kommuner och landsting regleras i lag (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting och för staten enligt förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Kommunernas och landstingens kompensationsrätt avses vara självfinansierad genom den ekonomiska reglering som finns mellan staten respektive kommunen och landstingssektorn. Bakgrunden till kompensationsystemet är en önskan att mervärdesskatteeffekter inte skall styra valet mellan upphandling och produktion i egen regi.

När offentlig och privat verksamhet konkurrerar med varandra och olika regler tillämpas för dem uppstår risk för konkurrensnedvridning. Sådana inte önskvärda effekter kan uppkomma, även om reglerna ytterst är tillkomna för att säkerställa konkurrensneutralitet. Frågan har uppmärksammats, se t.ex. *Konkurrensnedvridande skatteregler* (Konkurrensverkets rapportserie: 1999:5), av utredningen om utvärdering av kommunkontosystemet *Kommunkontosystemet och rättvisan – momsen, kommunerna och konkurrensen* (SOU 1999:133) och i *Tandvård och konkurrens* (Konkurrensverkets rapportserie 2004:1).



I (SOU 1999:133) angavs att undantagsbestämmelserna i det sjätte direktivet öppnade en mängd olika tolkningsmöjligheter. Man menade att fler verksamheter skulle kunna göras skattepliktiga om de villkor för undantag som gällde gjordes snävare med tillämpning av artikel 13 i det sjätte direktivet. Den bästa åtgärden skulle vara att avskaffa undantagen från skatteplikt inom de aktuella områdena och införa mervärdesskatt på all verksamhet. Man menade att många av undantagen är förlegade i dag och att skälen att bibehålla dem blir allt svagare. Utredaren föreslog därför att Sverige med kraft skulle driva frågan att få till stånd en modernisering av det sjätte direktivet på detta område så att direktiven anpassas till villkoren för offentlig verksamhet i dag.

Olikheterna i mervärdesskatteregler föranleder konkurrensnedvridning när verksamhet i offentlig och privat regi konkurrerar med varandra. Eftersom konkurrensinslaget i vård- och utbildningssektorn växer i omfattning torde även problemets praktiska betydelse växa efter hand. Ett särskilt bidragssystem finns inrättat för att motverka konkurrensnedvridningen men bygger på att en schablon tillämpas. Bidragssystemet är också i sin praktiska tillämpning kritiserat av berörda företag och branschorganisationer i den privata sektorn. Systemet omfattar heller inte alla relevanta verksamheter. Bland de större verksamheter som faller utanför kan framhållas vuxentandvården, eftersom de privata tandläkarna där säljer sina tjänster direkt till konsument och inte via landstinget. Mervärdesskatteutredningens expert från Konkurrensverket uppger att vid en inventering som utförts av klagomål till Konkurrensverket gällande mervärdesskattefrågor, framgår att flertalet klagomål kommer från vård- och utbildningssektorn i vid mening, även innefattande t.ex. alternativmedicin och kursverksamheter av olika slag samt vård- och utbildningsverksamhet som drivs av ideella föreningar.

Utredningen kan mot den redovisade bakgrunden av olika problem notera att i den resultatuppföljning och uppdatering av prioriteringar i strategin på mervärdesskatteområdet som kommissionen gjort, KOM[2003]614 slutlig, nämns att vid en översyn av mervärdesskatteordningen för offentliga myndigheter bör man beakta hur eventuella ändringar påverkar bestämmelserna om undantag från skatteplikt för vissa aktiviteter av hänsyn till allmänintresset i artikel 13 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Utredningen förutser att i det sammanhanget kommer en diskussion att föras om nuvarande tillämpning av undantaget för sjuk-

vård, tandvård och utbildning och hur dessa undantag påverkar privata aktörer inom de aktuella områdena. Enligt den tidplan som bifogas kommissionens meddelande framgår att lagstiftningsförslag var planerat att lämnas under det fjärde kvartalet 2004.

Eftersom dessa marknader är komplexa och mångfacetterade där det finns exempel alltifrån verksamheter som är understödda i mycket stor omfattning av det allmänna till verksamheter som finansieras genom intäkter i annan form är det svårt att bedöma hur en lagstiftning inom EG borde se ut. Det är dock viktigt att regeringen när dessa frågor kommer upp på bordet studerar de diskussioner som förts och som bl.a. redovisats av Konkurrensverket (1999:5 och 2004:1) och angiven utredning.

## 7.2.2 Kommentarer och ärenden områdesvis

### Yrkesgrupper som utövar sjukvård som inte omfattas av ML

Enligt ML är en förutsättning för att undantaget från beskattning för sjukvård skall vara tillämpligt när vården utförs i andra sammanhang än på sjukhus m.m. att åtgärderna vidtas av någon med särskild legitimation (3 kap. 5 § ML).

Från Finansdepartementet har överlämnats ett ärende avseende *Hörselkliniken i Västerås AB* (Fi2001/572). I ärendet redogörs för att företaget till följd av att audionomer inte har en särskilt legitimation inte kan utföra t.ex. utprovning av hörapparater och rådgivningstjänster utan att ta ut mervärdesskatt. Hörselkliniken menar att det inte råder konkurrensneutralitet eftersom, enligt kliniken, större privata bolag kan utföra samma tjänster momsfrött trots att det är samma yrkesgrupper som utför tjänsterna.

Såvitt utredningen kan bedöma kan en sådan skillnad i moms-hänseende möjligen förklaras av att de större privata bolagen har en läkare (en person med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården) som är ansvarig för åtgärderna.

Vidare kan nämnas att i Socialutskottets betänkande 2001/02:SoU13 uppmanar utskottet riksdagen att tillkännage för regeringen att en utredning bör tillsättas som skall utreda och bedöma förutsättningarna för att dietister också skall omfattas av legitimationsreglerna. Av en promemoria som utarbetats inom Socialdepartementet om Legitimation och skyddad yrkestitel (DS 2004:28) framgår att det bör övervägas om legitimation även

skall införas för vissa yrkesgrupper på hälso- och sjukvårdens område som har skyddad yrkestitel. Yrkesgrupper som nämns är dietister, audionomer, biomedicinska analytiker och ortopedingenjörer. Om det skulle införas legitimation även för audionomer borde de konkurrensproblem som Hörselkliniken i Västerås redogjort för bortfalla.

Det har även förekommit yrkanden i olika sammanhang (se t.ex. motion 2002/03:mp814) om att komplementärmedicinska behandlingsmetoder (alternativmedicin) i likhet med annan sjukvård skall vara undantagen från beskattning. Skatteutskottet har dock konstaterat att det inte är aktuellt att genomföra en sådan åtgärd mot bakgrund av de kostnader en sådan åtgärd skulle föra med sig samt de avgränsningsproblem som skulle kunna uppstå (bet. 2002/03:SkU10, s. 19).

Vissa gränsdragnings- och konkurrensproblem synes alltså finnas på sjukvårdsområdet. Frågan om legitimation för olika grupper utreds emellertid i särskild ordning. En eventuell utvidgning av sjukvårdsundantaget till aktiviteter utanför området för legitimerade yrkesutövare torde inte innebära minskade gränsdragnings- och andra problem. Om andra skäl skulle kunna åberopas för en sådan utvidgning, får frågan övervägas i särskild ordning.

### Djursjukvård

I skrivelse till Finansdepartementet (Fi2002/3606) som har överlämnats till utredningen hemställer *Förbundet djurens rätt* att möjligheten att justera mervärdesskatten på djursjukvård skall ses över. Förbundet menar att en justering av mervärdesskatten på djursjukvård skulle leda till en bättre välfärd hos sällskapsdjur. Förbundet anser att det är en angelägen uppgift för staten att bidra till en sådan utveckling.

För att djursjukvård skall kunna undantas från beskattning eller beskattas med en lägre skattesats krävs att det finns en uttrycklig regel som medger detta i sjätte direktivet. Regler om undantag från beskattning finns i artikel 13 och möjligheten tillämpa en lägre skattesats finns reglerade i bilaga H till sjätte direktivet. I dessa bestämmelser finns det inte någon formulering som skulle kunna tillåta medlemsstaterna att införa särskilda regler för veterinärtjänster.

Denna utredning skall i första hand se över skattesatsstrukturen i syfte att minska olika former av avgränsningsproblem. Såvitt har framkommit har inte nuvarande bestämmelser om veterinärtjänster lett till några avgränsningsproblem. Mot den bakgrunden saknas det för utredningen anledning att rekommendera att regeringen arbetar inom EU för att det skall vara möjligt att ändra nuvarande regler.

### Tandvård

Utredningen har fått en skrivelse daterad den 13 augusti 2003 från *Privattandläkarna* (Svensk Privattandvård AB). I skrivelsen påtalas det att kommunkontosystemet medför att det finns konkurrensnedvridande effekter mellan folktandvården och privattandläkarna.

Mervärdesskattens effekter på konkurrens mellan offentlig verksamhet och privat verksamhet har redogjorts för i Konkurrensverkets nyligen avlämnade rapport *Tandvård och konkurrens* (Konkurrensverkets rapportserie: 2004:1). I rapporten anges bland annat att på marknaden för vuxentandvård är den privata sektorn betydande och att det råder fri prissättning och etablering. I rapporten menar man att det är på denna marknad de konkurrensnedvridande effekterna av kommunkontosystemet är mest framträdande.

### Social omsorg

En mängd olika tjänster innefattas i begreppet social omsorg. Gränsdragningsproblem av olika art förekommer. Den svenska regleringen i ML bygger på bestämmelser i sjätte direktivet. Som framgår ovan kan det antas att EG-reglerna om undantag från skatteplikt på närliggande områden kommer att ses över. En sådan översyn torde, enligt mervärdesskattesatsutredningens bedömning, vara värdefull även när det gäller undantaget för social omsorg.

### Utbildning (3 kap. 8 § ML)

Även undantaget för utbildning bygger på bestämmelser i sjätte direktivet. De exakta avgränsningarna av det skattefria området torde dock i de olika medlemsländerna kunna variera något bero-

ende på nationella förhållanden. I praktiken torde gränsdragningsfrågor mellan skattefri och beskattad utbildning förekomma. En lagstiftning som helt undanröjer sådana gränsdragningsfrågor synes vara svår att åstadkomma. De nuvarande reglerna i ML bygger på de utförligt motiverade förslagen i prop. 1996/97:10.

Det uppkommer även yrkanden om att olika former av utbildningar antingen skall undantas från beskattning eller få tillämpa reducerad skattesats. Ett exempel är att det förekommit motioner om att utbildningar för utövare inom komplementär/alternativmedicin borde befrias från mervärdesskatt.

Det förekommer också ofta yrkanden om att körkortsutbildning antingen borde undantas från beskattning eller beskattas med en lägre skattesats. Skattutskottet har vid upprepade tillfällen avstyrkt dessa yrkanden med motiveringen att en sådan förändring inte är möjlig enligt EG-rätten (se t.ex. bet. 2002/03:SkU10).

### **7.3 Bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel (3 kap. 9 § ML)**

#### **7.3.1 Bank och finansieringstjänster**

Från skatteplikt undantas bank- och finansieringstjänster. Enligt 3 kap. 9 § andra stycket ML utgör notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen som bank- och finansieringstjänster. Enligt Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 761–762) omfattar undantaget från beskattning bland annat räntor samt sådana avgifter och provisioner inom bank- och finansieringsföretagens kontorsrörelse som har samband med in- och utlåning, betalningsförmedling, kreditförmedling, kreditgarantier och handel med valutor. Vidare anges att avgifter för kontoutdrag, saldo-uppgifter, gireringar, överföringsuppdrag och uppläggning av krediter omfattas av skattefriheten.

#### **Kommentar**

Inom detta område förekommer en mängd avgränsningsproblem både enligt ML och EG-rättsligt. Till följd av att lagstiftningen är bunden till EG-rätten, inom vilken praxis fortlöpande utbildas av EG-domstolen, är det sannolikt inte möjligt att göra justeringar i

ML för att göra situationen tydligare. Eventuella ändringar bör ske på EG-nivå. Kommissionen har också sedan flera år tillbaka i sitt arbetsprogram tagit upp undantaget för finansiella tjänster, i första hand för att studera möjligheterna av att införa skatteplikt på området.

### **7.3.2 Värdepappershandel**

Med värdepappershandel avses omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar och förvaltning av värdepappersfond.

#### **Kommentar**

Se kommentar under bank- och finansieringstjänster.

### **7.4 Försäkringstjänster (3 kap. 10 § ML)**

Undantaget från beskattning omfattar omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster, inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar.

#### **Kommentar**

Även dessa regler har utformats i enlighet med motsvarande regler i sjätte direktivet. Något utrymme för ändringar synes inte föreligga, även om gränsdragningsproblem förekommer i den praktiska tillämpningen. I Skatteverkets handledning uppmärksammas att försäkringsbolagen ofta tillhandahåller andra fristående tjänster som kan vara skattepliktiga och där skatteplikten får bedömas från fall till fall.

### **7.5 Investeringsguld (3 kap. 10 a-c §§ ML)**

Undantaget från beskattning omfattar omsättning av investeringsguld, inbegripet investeringsguld representerat av värdepapper, om

omsättningen medför äganderätt till eller en fordran på guld. Förmedling av sådant slag som görs för annans räkning i dennes namn undantas också.

### Kommentar

Syftet med bestämmelserna är att beskatta handel med investeringsguld på samma sätt som finansiella tjänster. Systemet är uppbyggt så att säljaren i vissa fall kan bli frivilligt skattskyldig för en transaktion. Den frivilliga skattskyldigheten är dock alltid kombinerad med en omvänd skattskyldighet för köparen. Det är således alltid köparen som redovisar den utgående momsen för transaktionen. Bestämmelsen grundas på nyligen antagna gemensamma EG-regler i sjätte direktivet (98/80/EG).

## 7.6 Kultur (3 kap. 11 § ML)

Från beskattning undantas enligt 3 kap. 11 § 1–6 ML:

- utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,
- av det allmänna bedriven eller understödd biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet, och
- av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund,
- kulturbildningsverksamhet som drivs av kommun.

### 7.6.1 Undantagen för utövande konstnärs framförande samt omsättning i biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet

Undantaget från beskattning för utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt undantagen från beskattning för omsättning i biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet beskrivs på andra ställen i detta betänkande. Områdena tas dels upp i samband med kartläggningen av de reducerade skattesatserna (bilaga 2 och kapitel 5), dels vid sammanställningen av svaren på den förfrågan som gick ut till kultursektorn om hur de momsförändringar som skedde inom kultursektorn 1997 har påverkat

dem (kapitel 8). För en beskrivning av dessa undantag hänvisas därför till de avsnitten.

Som framgår av de nämnda redogörelserna finns på detta område olika gränsdragnings- och tillämpningsproblem. Utredningen bedömer att detta är frågor som behöver tas upp i slutbetänkandet.

### 7.6.2 Folkbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 5 ML)

Från skatteplikt undantas av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund (3 kap. 11 § 5 ML).

Undantaget omfattar den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna (statsbidrag). Den utbildning som kan tillhandahållas företag eller andra på kommersiella villkor, t.ex. så kallad uppdragsutbildning, omfattas inte av undantaget från beskattning.

#### Kommentar

I betänkandet *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) redovisas att det finns kommersiella företag som bedriver verksamhet som liknar studieförbundens. Den undervisning som sker av privata företag föranleder skattskyldighet till mervärdesskatt. Vissa företag, företrädesvis verksamma med dansundervisning, har anfört att det uppstår konkurrenssnedvridningar genom att de och studieförbunden behandlas på olika sätt (s. 293–294).

Betänkandet bereds för närvarande inom Regeringskansliet. Inför Mervärdesskattesatsutredningens slutbetänkande får ställning tas till om frågan behöver övervägas ytterligare.

### 7.6.3 Kulturbildningsverksamhet (3 kap. 11 § 6 ML)

Från skatteplikt undantas kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun. I prop. 1996/97:10 (s. 38) anges att kommunala musikskolor finns i många kommuner och att i en del kommuner har verksamheten utvecklats till att även omfatta andra konstarter än musik, såsom drama, teater, dans och film. I dessa fall benämns



dessa skolor ofta som kulturskolor. Undantaget omfattar således både musik- och kulturskolor som bedrivs av kommun.

Undantaget från beskattning kan påverka konkurrensförhållandet mellan offentligt och privat bedriven verksamhet på området.

## **7.7 Idrott (3 kap. 11 a § ML)**

Från skatteplikt undantas den avgift som tas ut för att ge någon tillträde till idrottsligt evenemang (titta på idrott) eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet (delta i idrott). Undantaget omfattar i begränsad omfattning även andra tjänster som har omedelbart samband med idrottsutövandet. En förutsättning för att omsättningen skall vara undantagen från beskattning är att tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller en förening i de fall verksamheten inte anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 §. Om dessa tjänster tillhandahålls av annan är tjänsten enligt 7 kap. 1 § ML skattepliktig med den reducerade skattesatsen 6 procent.

### **Kommentar**

Idrottsområdet, och då även undantaget från beskattning, har behandlats utförligt i kartläggningen av de reducerade skattesatserna, se bilaga 2 och kapitel 5.

Undantaget kan delvis komma att aktualiseras i den beredning som pågår inom Regeringskansliet av Mervärdesskatteutredningens betänkande SOU 2002:74. Inför Mervärdesskattesatsutredningens slutbetänkande får ställning tas till om frågan behöver övervägas ytterligare.

## **7.8 Massmedieområdet (3 kap. 12-20 §§ ML)**

### **7.8.1 Periodiska medlemsblad, periodiska personaltidningar och organisationstidskrifter (3 kap. 13-14 och 16-17 §§ ML)**

Från skatteplikt undantas tillhandahållanden av vissa kategorier av periodiska publikationer. I 3 kap. 13 § ML finns bestämmelser om medlemsblad och personaltidningar och i 3 kap. 14 § om organisa-

tionstidskrifter. I 3 kap. 16 § anges när en publikation är periodisk och i 17 § stadgas att undantagen i 13 och 14 §§ även gäller radio- och kassettidningar.

Undantaget för medlemsblad och periodiska personaltidningar gäller när publikationen tillhandahålls utan ersättning, när den tillhandahålls utgivaren mot ersättning och när den tillhandahålls medlem eller anställd mot ersättning. Skatteverket uppger att med periodiskt medlemsblad förstås en periodisk publikation som utges av sammanslutning eller organisation och som i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer (Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004, s. 714).

Omsättning eller införsel av organisationstidskrift är undantagen från skatteplikt. För att publikationen skall undantas från beskattning krävs att sammanslutningen har visst syfte (verka för t.ex. idrottsligt ändamål) och att den framstår som ett organ för sammanslutningen.

### Kommentar

I betänkandet *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) föreslås att undantagen för omsättning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt program och kataloger slopas (s. 392). Se även kapitel 6.2 om framställningstjänster m.m.

Betänkandet bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

### 7.8.2 Program och kataloger (3 kap. 18 § ML)

Från skatteplikt undantas omsättning av program och kataloger som gäller deras egen verksamhet och när verksamheten inte i sig medför skattskyldighet eller ger rätt till återbetalning av ingående moms. Ett museums program (om verksamheten är undantagen från beskattning) utgör ett exempel på ett program som är undantagen från beskattning med stöd av denna regel.

### Kommentar

I betänkandet *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) föreslås att denna bestämmelse slopas. När det gäller vissa program och kataloger, t.ex. inom museiverksamhet, föreslås dock ett fortsatt undantag men på annan grund.

Betänkandet bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

#### **7.8.3 Införande och ackvisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt framställningstjänster (3 kap. 19 § ML)**

Framställning av publikation som anges i 3 kap. 13 och 14 §§ ML samt distribution av upplagan och andra åtgärder som naturligt hänger samman med framställningen är undantagen från beskattning. Undantaget är kvalificerat vilket innebär att det föreligger rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 11 §.

Undantaget från beskattning omfattar även införande och ackvisition av annonser. I denna del är undantaget dock inte kvalificerat.

### Kommentar

I betänkandet *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) föreslås att undantaget för införande och ackvisition av annonser slopas. När det gäller det kvalificerade undantaget för framställningstjänster behandlas detta i kapitel 6.2. Betänkandet bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

#### **7.8.4 Radio- och televisionsprogram (3 kap. 20 § ML)**

Från skatteplikt undantas omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, om verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag. I prop. 1989/90:111 (s. 94) anges att undantaget omfattar Sveriges Radiokoncernens verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften eller statsanslag.

Undantaget omfattar inte kabel- och betal-TV-företagens verksamhet. De avgifter som dessa företag tar ut omfattas således av skatteplikt.

### Kommentar

Av svaren på den förfrågan som sändes ut till kultursektorn (se bilaga 4) framgår att såväl yrkesutövare inom branschen som public service företagen själva anser att det vore en fördel om public service företagens verksamhet inte var undantagen från beskattning. Om verksamheten inte varit undantagen från beskattning hade företagen haft rätt att dra av ingående mervärdesskatt på förvärv. Se vidare kapitel 8 om kulturenkäten och kapitel 5.4.5. om upphovsrättigheter.

Utredningen om finansiering m.m. av radio och TV i allmänhetens tjänst lämnade i januari 2005 betänkandet *Radio och TV i allmänhetens tjänst, finansiering och skatter* (SOU 2005:2). I betänkandet lämnas förslag som är av intresse för denna utredning.

- en medieavgift föreslås bli införd som skall utgöra betalning för rätten att ta del av utsändningar från programföretagen
- medieavgiften avses utgöra en ersättning för en tjänst som tillhandahålls avgiftsbetalaren av programföretagen. Den bedömning som görs i betänkandet är att detta kommer att medföra att tjänsten inte längre kommer att omfattas av något undantag från skatteplikt utan istället bli föremål för mervärdesskatt
- det föreslås att en reducerad skattesats om 6 procent bör väljas.

Betänkandet har remitterats och remisstiden löper ut den 1 juni 2005. Mot bakgrund av att programföretagens mervärdesskatterättsliga ställning kan vara av betydelse vid utformningen av andra regler på området (speciellt mervärdesskatteregler med anknytning till upphovsrätt) kan resultatet av beredningen av betänkandet behöva beaktas i Mervärdesskattesatsutredningens arbete med slutbetänkande (se även kapitel 5.4.5).

## 7.9 Fartyg och luftfartyg (3 kap. 21-22 §§ ML)

Från skatteplikt undantas omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt delar och tillbehör till sådana fartyg när de säljs eller hyrs ut till den som äger eller varaktigt nyttjar fartyget. Vidare omfattar undantaget tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana fartyg samt tjänster som avser delar eller tillbehör (se vidare i 3 kap. 21 § ML).

Från skatteplikt undantas också omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare som handlar för någon annans räkning i dennes namn och om tjänsten avser sådan omsättning som anges i 21 §.

Enligt 22 § undantas vidare omsättning som avser överlåtelse eller upplåtelse till Svenska Sällskapet för Räddning av Skeppsbrutne av fartyg för livräddning samt delar m.m.

## 7.10 Vissa andra varor och tjänster (3 kap. 23 § ML)

Från skatteplikt undantas omsättning av:

1. sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel,
2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,
3. modersmjölk, blod eller organ från människor,
4. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,
5. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen, och
6. guld som levereras till Sveriges riksbank

### Kommentar

När det gäller läkemedel har denna fråga särskilt berörts i avsnitt 6.1 om skattesatsregler som grundas på anslutningsfördraget.

Utredningen har vidare fått ett ärende överlämnat till sig från Finansdepartementet avseende punkten 6. *Gravvårdsfirmornas Riksorganisation* (dnr. Fi2002/1610 respektive Fi2002:11 dnr

41/03) hemställer i ett brev om att de tjänster som eventuellt skall vara befriade från mervärdesskatt skall definieras tydligare för att åstadkomma en mer konkurrensneutral marknad. Riksorganisationen uppger att deras medlemsföretag utöver försäljning av nya gravvårdar bedriver service inom gravvårdsområdet med bl.a. textkomplettering, renovering, montering m.m. Efter förändringarna inom Svenska kyrkan (förändring med övergång från församlingsstyre till pastorat samt skilsmässan mellan kyrkan och staten) har man upplevt att pastoraten och kyrkogårdsförvaltningarna mer aktivt erbjuder sina tjänster som innefattar t.ex. praktiska arbeten på gravvård och gravplats liksom med försäljning av olika produkter som blommor, kransar, lyktor etc. Gravvårdsfirmornas Riksorganisation menar att nuvarande konkurrenssituation inte är konkurrensneutral genom att pastoraten och kyrkogårdsförvaltningarna inte behöver ta ut mervärdesskatt på sina tjänster till skillnad mot gravvårdsfirmorna. Utredningens arbete i detta delbetänkande är som angetts i första hand inriktat på att se över strukturen av skattesatserna. I arbetet med slutbetänkandet kan det bli aktuellt att i olika avseenden närmare analysera vissa enskilda regler. Utredningen får i det sammanhanget överväga i vad mån den av Gravvårdsfirmornas Riksförbund väckta frågan skall behandlas.

### **7.11 Interna tjänster (3 kap. 23 a § ML)**

Undantaget omfattar omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer. För att skattefrihet skall föreligga för omsättningarna skall vidare flera förutsättningar vara uppfyllda:

- verksamheten medför inte i övrigt skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,
- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten,
- ersättningen för tjänsterna motsvarar exakt den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande, och
- undantaget avser endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon utanför gruppen.

### Kommentar

Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref 34 (I) funnit att bestämmelsen är tillämplig på tjänster avseende förhandlingsverksamhet som tillhandahålls mellan fackförbund.

### 7.12 Överlåtelse av vissa tillgångar (3 kap. 24 § ML)

Enligt 3 kap. 24 § ML undantas från beskattning överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar om den som överlåter tillgången varken haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML av ingående mervärdesskatt när tillgången förvärvades. Undantaget omfattar även mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts denna tillgång.

Undantaget omfattar även omsättning av tillgång som vid överföring från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § 3 ML. Som exempel på denna situation anges i Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 795) att ett företag som bedriver handel med datorer tar en dator ur lagret för att nyttja den i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Denna överföring medför uttagsbeskattning. När datorn senare säljs är omsättningen undantagen från skatteplikt.

### 7.13 Överlåtelse av verksamhet (3 kap. 25 § ML)

Från skatteplikt undantas omsättning av tillgångar i en verksamhet när överlåtelsen sker i samband med att verksamheten överläts eller när en sådan tillgång överläts i samband med fusion eller liknande förfarande.

Syftet med undantagsbestämmelsen är att undanröja de likviditetspåfrestningar som en oinskränkt skattskyldighet skulle ge upphov till i samband med överlåtelse av verksamhet eller en del av verksamhet (SOU 1987:45, s. 123).

### Kommentar

Bestämmelsen har föranlett en del rättsfall. Se närmare redogörelsen i Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2004 (s. 799–805).

### **7.14 Överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (3 kap. 26 a-c §§ ML)**

Enligt bestämmelserna i 3 kap. 26 a–c §§ ML undantas omsättning av motorfordon från skatteplikt om köparen är en utländsk beskickning, diplomat m.fl. För att förvärvet skall kunna ske skattefritt är en förutsättning att köparen lämnar ett intyg från UD. Säljaren skall till Skatteverket ge in en kopia av intyget samt kopia av fakturan.

Om fordonet överläts inom viss tid skall köparen till staten betala ett belopp som motsvarar den skatt som han skulle fått betala om han hade varit skattskyldig för omsättningen.

### **7.15 Uttag för varor och tjänster (3 kap. 27 och 29 §§ ML)**

Från skatteplikt undantas uttag av varor för att användas vid representation eller liknande ändamål under förutsättning att kostnaderna för representationen är avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

Vidare undantas från skatteplikt det uttag av varor och tjänster som kommuner gör för sitt eget behov. Undantaget omfattar dock inte uttag av tjänster när det gäller arbeten på stadigvarande bostad i sådana fall som avses i 2 kap. 8 § ML.

### **7.16 Viss import (3 kap. 30 § ML)**

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. I princip innebär bestämmelsen om inte annat anges att om tullfrihet föreligger för en vara undantas även importen från skatteplikt enligt ML.

Från skatteplikt undantas vidare import av en vara som efter importen skall omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML.



### 7.17 Vissa undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder (3 kap. 30 a-g §§)

I bestämmelserna regleras en mängd situationer som avser omsättning till och förvärv från andra EG-länder. Som exempel på situationer som regleras i bestämmelserna kan följande nämnas:

- vara som transporteras från Sverige till ett annat EG-land undantas från beskattning om köparen åberopat ett VAT-nummer.
- från skatteplikt undantas omsättning av ett nytt transportmedel som transporteras från Sverige till ett annat EG-land även om köparen inte är registrerad till moms.
- från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls EG:s institutioner m.fl.
- från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter om varorna har beskattats enligt motsvarande regler för vinstmarginalbeskattning i ett annat EG-land.
- från skatteplikt undantas omsättning av transporttjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver postverksamhet enligt postlagen (1993:1684) tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag i samband med distribution inom landet av inkommande brev eller paket för detta företags räkning.

För en mer fullständig bild av reglerna hänvisas till lagtexten och till Skatteverkets handledning för mervärdesskatt.

### 7.18 Viss omsättning i samband med import (3 kap. 32 § ML)

Från skatteplikt undantas tjänst då kostnaden för denna skall ingå i beskattningsunderlaget för import enligt 7 kap. 8 § 2 st. ML.

#### Kommentar

Som exempel på sådana tjänster kan nämnas varutransporter och andra transportrelaterade tjänster. Att tjänsten undantas från beskattning innebär en förenklad beskattning eftersom den ändå kommer att beskattas vid importen.