

8 Förfrågan till kultursektorn

I utredningens arbete ingår att göra en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna och undantagen från beskattning. I det arbetet skall utredningen kartlägga nuvarande regler och avgränsningsproblem, analysera skattesatsernas struktur utifrån olika aspekter och vid behov redovisa förslag till förändringar. Såsom har framhållits i tidigare kapitel lägger utredningen större vikt vid problem med tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna jämfört med tillämpningen av undantagen från beskattning. Eftersom uppdraget är generellt omfattar översynen följaktligen även kulturområdet.

När det gäller den lagstiftning inom kulturområdet som infördes den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10, *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*) har utredaren dessutom fått ett särskilt uppdrag att redovisa vilka effekter lagstiftningen fått i den praktiska tillämpningen och föreslå de förändringar som kan anses påkallade.

Bakgrunden till det särskilda uppdraget var att riksdagens skatteutskott vid införandet av reglerna 1997 befarade att gränsdragningsproblem skulle visa sig först när reglerna varit i kraft en tid. Utskottet ville därför att regeringen noga skulle informera sig om vilka effekter den nya lagstiftningen skulle få i den praktiska tillämpningen och i lämpligt sammanhang föreslå ev. förändringar (bet. 1996/97:SkU6). I syfte att fullgöra det särskilda uppdraget har Mervärdesskattesatsutredningen skickat ut en förfrågan till aktörer inom kultursektorn. Avsikten var i första hand att fånga upp de grupper som fått förändrade beskattningsförhållanden från den 1 januari 1997 (och även införande av moms på biobiljetter den 1 juli 1996). Eftersom mottagarna av förfrågan företräder breda intressen inom kultursektorn ställdes även några mer allmänna frågor. En sammanställning av svaren har gjorts, se bilaga 4.

I en sammanfattning av svaren på förfrågan kommer här de synpunkter som har relevans för det särskilda uppdraget att lyftas fram. Redovisningen kommer därför enbart omfatta direkta effekter av 1996 och 1997 års lagstiftning. Förhållanden som har framkommit i svaren men som inte beror på denna lagstiftning kommer att redovisas i samband med att de olika bestämmelserna i ML på kulturområdet kartläggs (se, kap. 5 och bilaga 2).

I förfrågan ställdes fem frågor. Vid genomgången av svaren framstod det dock inte som lämpligt att dela upp remissammanställningen efter dessa fem frågor.

Huvudfrågan var vilka tillämpningsproblem som har uppstått till följd av den moms­lagstiftning som infördes inom kulturområdet 1996 och 1997. Problembilden inom vissa delar av kulturområdet är dock så komplex att det ofta inte har varit möjligt för dem som svarat på förfrågan att beskriva vilka problem som uppstått till följd av just den lagstiftningen. Ofta blandas problem som har sitt upphov i lagändringarna 1996 och 1997 med andra lagändringar, med grundläggande problem att tolka den upphovsrättsliga lagstiftningen samt med problem som uppstått till följd av avgöranden i domstolar.

I sammanställningen i bilaga 4 redovisas därför svaren enbart under tre rubriker. Den första delen avser att besvara vilka gräns­dragnings- och tillämpningsproblem som finns inom kultursektorn (oavsett vad det beror på). I den andra delen inordnas andra synpunkter på momsens effekter inom kultursektorn. Slutligen avser den tredje delen att redovisa ingivarnas åsikter om hur en framtida momsstruktur borde se ut.

I redovisningen nedan är dock avsikten att bryta ut de delar av svaren som innehåller beskrivningar av direkta effekter av 1996 och 1997 års lagstiftning.

Som nämnts tidigare kommer många av de uppgifter som i övrigt framkommer av svaren att redovisas i samband med analysen av nuvarande regler. För att ändå få en viss överblick över vilka typer av synpunkter som framförts i svaren redovisas i slutet av detta avsnitt i punktform olika uttalanden. För att få en fullständig bild hänvisas dock till sammanställningen.

8.1 Biografföreställningar

Skatteplikt infördes för tillträde till biografföreställningar den 1 juli 1996. Skattesatsen bestämdes till 6 procent. En förutsättning för att mervärdesskatt skall tas ut är dock att omsättningen sker i yrkesmässig verksamhet. Reglerna om yrkesmässig verksamhet finns i 4 kap. ML. När det gäller biografföreställningar är 4 kap. 8 § ML av särskilt intresse. Innebörden av bestämmelsen är att verksamhet som bedrivs av ideella föreningar ofta inte anses utgöra yrkesmässig verksamhet.

Effekten av lagändringen blev därför att kommersiella biografer fr.o.m. den 1 juli 1996 blev skyldiga att ta ut moms på biobiljett-erna. När det däremot gällde biografer som drivs av ideella föreningar, såsom Folkets Hus och Parker, Riksföreningen Våra Gårdar m.fl. blev effekten ofta att deras biografverksamhet även fortsättningsvis var undantagen från beskattning. De föreningsdrivna biograferna hade därigenom liksom tidigare inte någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Svar på förfrågan

Folkets Hus och Parker och *Svenska Filminstitutet* påtalar att de biografer som bedrevs i föreningsform fick högre kostnader jämfört med biografer som blev skyldiga att redovisa mervärdesskatt. Den ökade kostnaden för de föreningsdrivna biograferna jämfört med de kommersiella bestod i att de inte kunde göra avdrag för ingående moms på inköp. *Folkets Bio/Filmcentrum* (underremissinstans till Svenska Filminstitutet) menar att 1996 och 1997 års lagstiftning har haft positiva effekter för de organisationer som är momspliktiga och som därmed kunnat dra av den ingående momsen. Förändringarna har dock, enligt Folkets Bio/Filmcentrums uppfattning, snarast haft en försämrad inverkan för de icke momspliktiga organisationerna då den s.k. kulturmomsen adderas till övrig utgående moms, samtidigt som momskompensationen via filmavtalet endast täcker en del av merkostnaderna. Man är vidare negativt inställd till att de biografer som får bidrag inte kan tillgodogöra sig avdragsrätten för ingående moms fullt ut (jämför nedan under avsnittet konserter m.m. om avdragsbegränsning).

Utredningens bedömning

Det har inte framkommit några synpunkter på att införandet av mervärdesskatt gett några negativa effekter för dem som blev tvungna att börja redovisa mervärdesskatt. Det nämns t.o.m. i något svar att det varit positivt för dessa aktörer. Det har inte heller framförts att reglerna gett upphov till några avgränsningsproblem.

Biografer som inte blev skattskyldiga menar dock, som nämnts, att de fick en sämre ekonomisk situation. Nackdelen bestod i att de till skillnad från de biografer som blev skattskyldiga inte fick rätt att göra avdrag för ingående moms på kostnader i verksamheten. Problemet med kostnaderna för de föreningsdrivna biograferna uppmärksammades i avtalet om förlängning av 1993 års filmavtal. Enligt förlängningsavtalet och även 2000 års filmavtal (25 §) skall medel användas för att stödja anordnare av biografföreställningar som inte är mervärdesskatteskyldiga (prop. 1998/99:131, *Ny svensk Filmpolitik*).

Av den information som Svenska Filminstitutet ger på sin hemsida (www.sfi.se) framgår att momskompensationen utgår till föreningsdrivna biografer och utbetalas i första hand via de visningsorganisationer som organiserar berörda biografer, Folkets Hus Riksorganisation, Våra Gårdar, Bygdegårdarnas Riksförbund, Folkets Bio samt Förenade Filmstudios. Stödet baseras på de föreningsdrivna biografernas kostnader för mervärdesskatt avseende filmhyror och fraktkostnader.

Enligt utredningens bedömning har de svar som inkommit till utredningen inte visat annat än att införandet av mervärdesskatt för dem som blev skyldiga att redovisa mervärdesskatt fungerar väl ur avgränsnings- och tillämpningssynpunkt. Det saknas därför skäl att överväga förändringar av reglerna ur den aspekten.

Redovisningen av situationen för de föreningsdrivna biograferna har däremot visat att avsaknaden av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt har av dessa biografer uppfattats som en nackdel vid en jämförelse med kommersiella biografer som är skattskyldiga och har avdragsrätt. Av det skälet har som nämnts även en särskild kompensationsordning upprättats. Det bör dock framhållas att införandet av mervärdesskatt på vissa av de tjänster (visningsrättigheter) som köps in av biograferna, inneburit avdragsrätt i tidigare led. Det finns därför inte skäl att utan vidare acceptera synpunkter om att de föreningsägda biografernas situation skulle ha försämrats absolut sett. Enligt utredningens uppfattning skulle det mot

bakgrund av konkurrensförhållandena kunna finnas skäl att överväga om även de föreningsdrivna biograferna borde beskattas på samma sätt som de kommersiella. Något klart önskemål om en sådan förändring har dock inte framförts. Det bör i detta sammanhang noteras att Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) föreslår att även ideella föreningars tillhandahållande av t.ex. biograf-föreställningar i princip skall beskattas (s. 347–349). Betänkandet bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

8.2 Upplåtelse och överlåtelse av rättigheter

Skatteplikt infördes den 1 januari 1997 för upplåtelse och överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 och 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Skatteplikt infördes även för upplåtelse av rättighet till ljud- och bildupptagning av utövande konstnärers framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Tillämplig skattesats bestämdes till 6 procent. Det kan noteras att konstnärens framförande av ett verk (t.ex. en artists gage för ett framträdande) även fortsättningsvis skulle vara undantagen från beskattning. Denna bestämmelse kommenteras utförligare i kap. 5.4.5 och i bilaga 2 avsnitt 9.

Svar på förfrågan

Av svaren på förfrågan framgår att det förekommer en mängd gränsdragningsproblem i verksamheter som hanterar olika former av konstnärliga prestationer (framförande, uppträdande, överlåtelse av rättigheter, utförande av prestationer som inte omfattas av upphovsrättslagen osv.). Något av gränsdragningsproblemen är en direkt följd av att moms infördes på överlåtelse och upplåtelse av rättigheter 1997. I flertalet fall är dock situationen annorlunda. Flera av dem som svarat på förfrågan uppger att det är svårt för de inblandade att göra komplicerade upphovsrättsliga bedömningar. I det avseendet medförde 1997 års lagstiftning inte att svårigheterna generellt ökade. Även innan 1997 års lagstiftning var skattemyndigheten och utövande konstnärer tvungna att känna till den upphovsrättsliga lagstiftningen. För att bedöma om omsättningarna skulle vara undantagna från beskattning enligt dåvarande 3 kap. 11 § 1 ML fick i princip samma bedömning som i dag göras (lagtexten

hänvisade även då upphovsrättslagen). Här redovisas som nämnts enbart de synpunkter som har beröring med 1997 års lagstiftning.

Ett problem som många tagit upp är avgränsningen mellan undantaget från beskattning i 3 kap. 11 § 1 ML för konstnärens framförande av verk (t.ex. gaget för att uppträda) och beskattningen av överlåtelse och upplåtelse av rättigheter i 7 kap. 1 § ML. Denna avgränsning uppstod i och med 1997 års lagstiftning. Fram till denna tidpunkt var även överlåtelse och upplåtelse av aktuella rättigheter undantagna från beskattning.

Samtliga av dem som uttalar sig menar att det av administrativa skäl och ur avgränsningssynpunkt skulle vara en förbättring om även konstnärens framförande av verk beskattades. *KLYS* redogör för att när en skådespelare ska läsa in dubbad text till en tecknad film kan det hända att han fakturerar filmbolaget med 6 procent moms eftersom han anser att det han säljer är rätten att utnyttja inspelningen. Skattemyndigheten kan i en sådan situation i stället anse att tjänsten delvis skall anses avse ett framförande av en utövande konstnär (undantagen från beskattning). Ett sådant ställningstagande av skattemyndigheten kan enligt *KLYS* innebära att kunden inte kan få avdrag för hela den debiterade momsen och eventuellt drabbas av skattetillägg om 20 procent. Samtidigt blir artistens omsättning med detta synsätt delvis undantagen från beskattning vilket i sin tur leder till en begränsad avdragsrätt och en komplicerad fördelning av den ingående momsen.

Riksteatern tar som exempel upp att om en regissör enbart tolkar ett verk som omfattas av upphovsrättslagen så anses detta vara "en utövande konstnärs framförande av ett verk" och transaktionen är undantagen från beskattning. Om samme regissör skulle göra stora förändringar av ursprungsverket (så att slutresultatet är att bedöma som ett eget verk) så skall omsättningen avse rättighetsupplåtelse och i stället beskattas med 6 procent. *Riksteatern* uppger vidare att scenografi normalt anses undantaget från beskattning eftersom det anses utgöra en konstnärs framförande av ett verk. Vissa delar kan dock utgöra överlåtelse av rättighet.

Sveriges Television, Sveriges Radio och *Utbildningsradion* påtalar att det finns problem med avgränsningen mellan olika former av köpta tjänster till programproduktionen. *SVT* har bifogat ett lagförslag med innebörd att nuvarande undantag för konstnärs framförande av verk skall slopas och att mervärdesskatt i stället skall tas ut med 6 procent (se bilaga 4).

Konstnärernas Riksorganisation uppger att införandet av moms på upphovsrättigheter medförde att bildkonstnärerna fick börja redovisa moms. Man uppger vidare att om en konstnär får ett uppdrag att utföra en målning som senare överläts ligger det i transaktionen att även upphovsrättigheten överläts. Det kan i den situationen uppstå problem i fråga om vilken momssats som skall tillämpas.

Sveriges Radio, Sveriges Television och Utbildningsradion menar att införandet av kultur Momsen på 6 procent innebar en direkt merkostnad då den avgiftsfinansierade verksamheten inte har avdragsrätt för ingående moms (ej momspliktig verksamhet).

Svenska Musikförläggareföreningen uppger å ena sidan att den genom momsbeläggningen fått förmån att kunna göra avdrag för ingående moms trots att enbart den reducerade momsen träffar deras verksamhet. Man uppger å andra sidan att musikförlagen genom införandet av moms på rättigheter blev tvungna att hålla reda på om de upphovsmän man samarbetar med är registrerade till moms eller inte. Detta medför ett administrativt merarbete.

Tidningsutgivarna uppfattar genomslaget av 1996 och 1997 års lagändringar som relativt begränsade. De mer konkreta problem som uppstått, och alltså uppstår, gäller frilansarbetare, vars ställning som tillfälliga eller mera frekventa uppdragstagare kan vålla svårigheter vid bedömningen av huruvida dessa är mervärdesskatteskyldiga eller inte.

STIM uppger att man inte upplever något större problem med gränsdragningar men uppger att man vid införandet av momsen fick en omfattande uppstartskostnad avseende modifiering av IT-system och administration för inhämtning av momsregistreringsbevis från medlemmar (för royaltysavräkningen) och registrering av dessa i IT-system. Införandet av momsplikt genererade dock en minskning av driftskostnaderna. De licenstagare (de som använder musiken) som icke var momspliktiga fick en ökning av Stimersättningen.

KLYS menar att förändringarna 1996 och 1997 har inneburit ytterligare administration. Relativt små inkomster drabbas av ett alltmer komplicerat momssystem. Avdragsrätten för ingående moms har dock varit positiv för upphovsrättsorganisationerna och medfört att kostnaderna sänkts och att de därigenom har kunnat betala ut högre ersättning till rättighetshavarna, uphovsmännen och de utövande konstnärerna.

Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation (SAMI) uppger att införandet av kulturmomsen den 1 januari 1997 som helhet är till stor nytta för SAMI och dess medlemmar men uppger att det finns en del svårigheter med gränsdragning och tillämpning.

Flera av dem som svarat på förfrågan tar upp Regeringsrättens dom, RÅ 2002 ref 9 (EMA Telstar) om tillämplig skattesats för försäljning av hela produktioner. De problem som uppstått till följd av denna dom är inte en effekt av 1997 års lagstiftning och kommer därför att tas upp i anslutning till redovisningen av nuvarande regler i ML.

Utredningens bedömning

När det gäller beskattningen av upphovsrättigheter och olika typer av tjänster som har samband med dessa (liknar eller tillhandahålls tillsammans) verkar situationen vara mycket komplex. 1997 års lagstiftning är dock inte orsaken till områdets komplexitet. Skälet till att området innehåller en mängd svårigheter beror i stället på att mervärdesskatterättens konstruktion med tillämpning av undantag från beskattning och beskattning med olika skattesatser är sådan att man för att uppnå en korrekt beskattning måste sätta en etikett på alla de olika typer av tjänster som utförs vid t.ex. en TV-produktion, en teateruppsättning och en radioinspelning. Klassificeringen bygger dessutom på upphovsrättslagstiftningens olika begrepp. Av svaren framgår det med tydlighet att det inte är någon lätt uppgift. För en beskrivning av alla olika gränsdragningsproblem som har samband med överlåtelse och upplåtelse av rättigheter generellt hänvisas till redovisningen i bilaga 2 av tillämpningsområdet för 7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML (reducerad skattesats) och 3 kap. 11 § 1 ML (undantag från beskattning för framförande av verk) och sammanställningen av svaren.

Införandet av mervärdesskatt med en så låg skattesats som 6 procent har i vissa fall upplevts som positiv ur ekonomisk synvinkel jämfört med att verksamheten tidigare varit undantagen från beskattning eftersom med skatteplikten följde avdragsrätt för ingående moms.

För flera organisationer ledde förändringen till initiala kostnader för att anpassa olika system. Organisationer som utbetalar ersättningar har framfört att det är ett administrativt merarbete att

bedöma/hantera frågan om yrkesutövaren är mervärdesskatte-registrerad eller inte. Som utredningen uppfattat svaren är det ändå inte någon som direkt uttryckt önskemål att lagstiftningen av detta skäl skall förändras i någon utpekad riktning.

Däremot är det tydligt att bibehållandet av undantaget från beskattning för utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, samtidigt med att beskattning (6 procent) infördes för överlåtelse och upplåtelse av vissa rättigheter har medfört en ny besvärlig avgränsnings-situation. Enligt utredningens uppfattning är de gränsdragnings-problem som redovisas av dem som svarat på förfrågan av den art att det bör övervägas att se över denna bestämmelse. Denna fråga behandlas vidare tillsammans med den generella översynen av de reducerade skattesatserna och undantagen från beskattning. I det sammanhanget får dessutom generellt övervägas i vad mån det överhuvudtaget kan finnas skäl att ha lågmoms på omsättning av rättigheter, som i huvudsak endast omsätts mellan skattskyldiga näringsidkare med avdragsrätt.

8.3 Tillträde till föreställningar

Undantaget från skatteplikt för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, balett- eller operaföreställningar eller andra jämförliga föreställningar avskaffades den 1 januari 1997. Tillämplig skattesats bestämdes till 6 procent. För dessa verksamheter och biograf-verksamhet infördes en regel som innebar att avdrag för ingående moms inte fick göras till den del verksamheten finansierades genom bidrag från det allmänna (avdragsbegränsningsregel i 8 kap. 13 a § ML). Dessa bestämmelser kommenteras utförligare i kap. 5.4.2 och bilaga 2 avsnitt 6.

Svar på förfrågan

Även under den här punkten tar de som svarat på förfrågan upp synpunkter som egentligen inte har något samband med lag-ändringarna 1997. Som exempel kan nämnas gränsdragningen mellan tillträde till dansbandstillställningar (25 procent) och till-träde till konserter (6 procent). Denna avgränsning fanns även före

1997 men då mellan tillämpningen av normalskattesatsen och undantag från beskattning.

Svensk Impresarioförening (Svimp) uppger att det var positivt att konsertverksamhet blev momspliktigt eftersom bolagen då kunde göra avdrag för ingående moms. Detta har resulterat i att man kunnat undvika att höja biljettpriserna i relation till produktionens kostnadsökning. Negativt är dock oklarheten om var gränsen går om det är konsert, gatufestival, danstillställning osv.

I övrigt har inte några synpunkter som direkt berör själva mervärdesskattebeläggningen av de olika tjänsterna framförts.

Däremot har ett flertal synpunkter förts fram som avser tillämpningen av regeln om avdragsbegränsning (8 kap. 13 a §). Dramaten redovisar att det kan finnas oklarheter om hur det tillskott som teatern får från sin aktieägare, staten, skall bedömas. *KLYS* menar att den avdragsbegränsning som gäller för institutionerna bör avskaffas. *Svensk scenkonst* uppger att man var kritisk till att regeln om avdragsbegränsning överhuvudtaget infördes. Man ansåg att i stället borde ev. överkompensation för institutionerna ha lösts genom minskade anslag. De farhågor man hade då har besannats. Några kulturinstitutioner har omvandlats till primärkommunala eller landstingskommunala förvaltningar eller kommunalförbund bl.a. för att genom kommunkontosystemet kunna dra av ingående moms. De som redan var sådana förvaltningar har sedan 1997 kunnat dra av all ingående moms. Några kulturinstitutioner, som är organiserade som stiftelser, har av skattemyndigheten betraktats som så osjälvständiga i förhållande till huvudmännen, kommun och landsting, att de inkomst- och mervärdesskattemässigt har betraktats som förvaltningar. Effekten av att avdragsbegränsningsregeln enbart omfattar viss verksamhet gör vidare att det kan uppstå problem med att beräkna andelen avdragbar ingående moms.

Utredningens bedömning

Det har inte framförts några negativa synpunkter på att skatteplikt infördes för tillträde till olika föreställningar 1997.

Däremot har ett flertal organisationer riktat kritik mot den avdragsbegränsningsregel som enbart tillämpas för olika former av föreställningar (8 kap. 13 a §). Utredningen kommer i sitt vidare

arbete med slutbetänkandet att analysera om det finns skäl att ändra regeln (se även kapitel 5.4.2).

8.4 Biblioteks-, musei- och arkivverksamhet

Undantaget från skatteplikt för biblioteks-, musei- och arkivverksamhet begränsades den 1 januari 1997 till sådan verksamhet som understöddes av det allmänna. För de omsättningar i biblioteks- och museiverksamhet som blev skattepliktiga infördes reducerad skattesats (6 %). För motsvarande omsättning i arkivverksamhet infördes beskattning med normalskattesatsen. Bestämmelserna kommenteras utförligare i kap. 5.4.3 och bilaga 2 avsnitt 7.

Svar på förfrågan

Centralmuseernas samarbetsråd uppger att de frågor som uppstått kring förändringarna inte varit svåra att lösa.

Riksarkivet uppger att det under senare tid blivit vanligare med samarbete mellan olika sektorer inom arkivområdet. T.ex. säljer Riksarkivet, i samarbete med organisationer som ej understöds av det allmänna, kopior av arkivmaterial från båda organisationerna på en gemensam CD. En del av materialet är skattepliktigt en del är undantaget.

Utredningens bedömning

I denna del har det inkommit få synpunkter. En förklaring till detta kan vara att det i praktiken inte var många aktörer som fick en förändrad mervärdesskattesituation.

När det gäller det problem som Riksarkivet tar upp är troligen situationen den att det inte är EG-rättsligt möjligt att tillämpa ett undantag som är hur vidsträckt som helst. Att införa ett undantag för kommersiella arkivs omsättningar skulle t.ex. knappast vara EG-rättsligt möjligt. Vid kontakter med Riksarkivet har framkommit att det i första hand är ideella föreningar som man samarbetar med. Det kan därvid noteras att Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) föreslår att undantagen från beskattning för biblioteks-, musei- och arkivverksamhet utvidgas med ett uttryckligt undantag för omsättningar som företas av allmännyttiga

ideella föreningar och registrerade trossamfund. Bakgrunden till att undantaget föreslås utvidgat är att utredningen förslår att det generella undantaget för ideella föreningars omsättningar (4 kap. 8 § ML) slopas. Utredningen bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

8.5 Kinematografisk film

Undantaget från skatteplikt för framställning, kopiering, eller annan efterbehandling av kinematografisk film avskaffades. Mervärdesskatt infördes med 25 procent.

Svar på förfrågan

Några synpunkter på denna lagändring har inte lämnats.

8.6 Synpunkter i punktform

Syftet med redovisningen av de punkter som tas upp nedan är att ge en helhetsblick över olika synpunkter som kultursektorn fört fram i de svar som ingivits till utredningen. I många delar kommer dessa synpunkter att behandlas i anslutning till den bestämmelse som reglerar företeelsen.

Avgränsnings- och tillämpningsproblem och andra synpunkter som framförts av dem som besvarat förfrågan

- Tillämpningen av mervärdesskatt på droit de suite (upphovsrättslig avgift som betalas till konstnär vid överlåtelse av konstverk) borde förändras.
- Alla museer, bibliotek och arkiv borde beskattas på samma sätt.
- Reglerna om avdragsbegränsning inom kultursektorn är komplicerade och borde ses över.
- I praktisk verksamhet skapar de olika momssatserna och undantag från beskattning stora gränsdragningsproblem vid t.ex. teater- och TV-produktion.

- Att Sveriges Television inte har avdragsrätt för ingående moms ställer till problem. För SVT blir momsen en kostnad i verksamheten vilken kan uppmuntra arbete i egenregi.
- Effekterna av Regeringsrättens dom i mål 7007-2002 (EMA-Telstar) blir att moms skall tas ut med 25 procent på musikproduktioner. Detta har medfört fördyringar för organisationer som inte har avdragsrätt för ingående moms. Det har även fått till följd att artister funderar på att dela upp verksamheten i olika bolag.
- Skattemyndigheten har blivit mer aktiv att ifrågasätta om inte även dans- och biografverksamhet som bedrivs av Folkets Hus och Parker skall beskattas.
- Undantaget från beskattning för utövande konstnärers framförande av verk bör slopas.
- Det är inte rimligt att tillträde till dansbandstillställning beskattas med 25 procent medan tillträde till konsert beskattas med 6 procent.
- Fotografer som grupp förfördelas genom att inte få tillämpa reducerad skattesats. Det är en nackdel ur konkurrenshänseende. Det finns gränsdragningsproblem mot, konstverk, fotobaserad konst och andra uttryck av den digitala tekniken.
- Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet är inte självklar och har även betydelse för mervärdesskattefrågan.
- Bildkonstnärer och gallerier måste tillämpa tre olika skattesatser samt undantag från beskattning. Det finns olika gränsdragningar, t.ex. mellan beställningsarbete och överlåtelse av konstverk. Om konstverket görs direkt på vägg är det 25 procent om samma konstverk görs på duk och därefter sätts upp på vägg är det 12 procent.
- Definitionen av vad som är tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar borde förtydligas.
- Det är inte logiskt att mervärdesskatt tas ut med 6 procent på biografföreställningar medan skattesatsen för kabel-TV-sändningar är 25 procent.
- Skattesatsen för musik-CD borde vara 6 procent.
- Det är ologiskt att tryckt information har en lägre skattesats än motsvarande information som skickas över Internet. En sådan tillämpning hämmar nyföretagande och utvecklande av teknik.
- Rätten att göra avdrag för ingående moms för de som blivit skattskyldiga har upplevts som positiv i flera fall.

- Det är svårt att få vägledande besked från skattemyndigheten. De saknar kompetens att göra bedömningarna (upphovsrättsliga och att tyda vad tjänsten består av). Skattemyndigheten gör olika bedömning på olika platser i Sverige.
- Eftersom momsens är en kostnad för Sveriges Television, Utbildningsradion och Sveriges Radio är det viktigt att inte underentreprenören tar ut moms efter en för hög skattesats.
- Momsen har inneburit ökade kostnader för de köpare som inte är skattskyldiga (inte har avdragsrätt).
- Många har upptäckt att det finns fördelar att vara med i mervärdesskattesystemet.
- Den viktigaste förändringen för kultursektorn skulle vara om undantaget för allmännyttiga ideella föreningars tillhandahållanden slopas.
- Den sänkta mervärdesskatten på noter beräknas ha lett till sänkta priser.
- Vissa större opera- och symfoniska verk hyrs ut. I dessa fall tas mervärdesskatt ut med 25 procent.
- Den administrativa bördan som läggs på kultursektorn genom mervärdesskattebeläggningen är oproportionerlig jämfört med vad skatten ger i intäkter till staten.
- Sedan momsens på tidningar och böcker sänktes samt framställarbegreppet ändrats fungerar det bra på marknaden (tidkriftsmarknaden).
- En rikstäckande kompetens borde inrättas för kultur momsfrågor inom Skatteverket.

Synpunkter på frågan om hur en framtida skattesatsstruktur borde se ut

- Flera som besvarat frågan anser att det skulle underlätta om SVT blev skattskyldigt (fick rätt att göra avdrag för ingående moms).
- Det är viktigt att ett nytt system är väl fungerande, enkelt att förstå, lätt att arbeta med och förutsägbart.
- Enhetliga regler och en enhetlig skattesats förordas.
- Förändringar av reglerna måste följas upp av en översyn av alla bidragsregler för film och teater.

- En enhetlig hög skattesats skulle slå mycket hårt mot kulturutbudet. Det skulle leda till höjda biljettpriser, nedskärningar m.m.
- En enhetlig låg skattesats leder till att konstnärligt skapande och konstnärliga evenemang främjas. Branschen skulle stimuleras .
- På de områden som i dag har 6 procent fungerar momsen som ett bra styrmedel.
- En generell moms om 6 procent inom kultursektorn leder inte till några större kostnader för staten.
- Lågmoms inom kulturområdet tillämpas i flera länder inom EU.
- Vissa varor och tjänster inom kultursektorn är sådana att det bör vara låg moms på dem. Om momsen höjs på böcker kan läsningen komma att minska.
- Även digitala verk borde beskattas med 6 procent.
- För de köpare som inte har avdragsrätt för ingående moms är det viktigt att skattesatsen är låg.
- Mervärdesskatten är en av flera lagstiftningar som skall användas för att garantera mångfalden inom kulturområdet.
- En enhetlig kultur moms borde tillämpas. Skattesatsen bör vara så låg som möjligt.

9 Administrativa aspekter på differentierad mervärdesskatt

Den administrativa börda som skattessystemet lägger på myndigheter, skattskyldiga och andra uppgiftslämnare kan delas upp i administrationskostnader och fullgörandekostnader. Med administrationskostnader avses de administrativa kostnader som uppstår hos förvaltande myndigheter (t.ex. Skatteverket, Tullverket och domstolar). Med fullgörandekostnader avses företagens kostnader för att redovisa skatt och att lämna uppgifter till i första hand Skatteverket. Fullgörandekostnaderna kan också ge en bild av hur krångligt ett system är att sätta sig in i för de skattskyldiga.

Vid en utvärdering av 1990–1991 års skattereform har fullgörandekostnaderna för skatter i Sverige generellt (inkluderande t.ex. både inkomstskatten och mervärdesskatten) uppskattats vara i genomsnitt ungefär dubbelt så stora som förvaltningens egna administrativa kostnader. Enligt den undersökning som återges i kapitlet är fullgörandekostnaderna för mervärdesskatten ännu högre och uppgår till fyra gånger de administrativa kostnaderna.

9.1 Administrativa kostnader (myndigheter)

När det gäller de administrativa kostnaderna uppstår de hos ett antal myndigheter. I första hand gäller det Skatteverket men även domstolar som avgör skatteprocesser och andra myndigheter som har hand om brottsbekämpning samt Tullverket.

För att hantera ett system med olika skattesatser och undantag från beskattning uppstår ett merarbete jämfört med att enbart tillämpa en skattesats. Merarbetet kan visa sig på olika sätt. Eftersom transaktioner behandlas på olika sätt enligt ML måste det fastställas vilken typ av transaktion som utförs. Beroende på ML:s regler kan transaktionen antingen beskattas med normalskattesatsen, med någon av de två reducerade skattesatserna eller vara undantagen från beskattning. En transaktion kan också bestå av

flera särskiljbara tillhandahållanden som innebär att den gemensamma ersättningen ska delas upp på olika skattesatser respektive på undantag från skatteplikt. När det gäller avgränsningen mellan undantag från beskattning och beskattning av transaktionen tillkommer även den omständigheten att om en transaktion är undantagen från beskattning saknas i regel avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Om beskattning skall ske av delar av verksamheten medan andra delar är undantagna från beskattning måste en fördelning göras av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt (s.k. blandad verksamhet). Inom kulturområdet finns dessutom en särskild avdragsbegränsningsregel. Denna regel tar sikte på bidragsfinansierade verksamheter.

De administrativa aspekterna kan delas upp i olika delar. En del är att fastställa hur transaktionen skall beskattas. En annan del är att praktiskt hantera att redovisningen sker utifrån olika skattesatser.

När det gäller att fastställa hur transaktionen skall beskattas sker detta i normalfallet när ett företag påbörjar en viss typ av verksamhet eller ändrar sin verksamhet. Det kan också uppstå till följd av att andra företag med liknande verksamhet beskattas på annat sätt och att företaget av det skälet ifrågasätter hur det beskattas. Det kan även förekomma att företagets bedömning av hur en transaktion ska beskattas ifrågasätts av Skatteverket i samband med att skattekontroll sker. I de fall frågan inte är komplicerad kan det antas att denna process inte är så omfattande. I andra fall däremot när det inte är lika tydligt hur transaktionen skall beskattas kan frågan föranleda ett mer omfattande arbete hos företaget och Skatteverket. Frågan kan också behöva lösas inom domstolsväsendet. I många fall kan olika typer av fördelningar av beskattningsunderlaget behöva diskuteras när ändrade förhållanden uppstår eller i vart fall följas upp med jämna mellanrum. I en sådan diskussion strävar företagen av naturliga skäl ofta efter den fördelning som är mest fördelaktig för dem. Som en följd av det kan ingående diskussioner krävas innan företaget och Skatteverket kommer fram till en fördelning som kan accepteras av båda parter. Om det ändå inte går att få någon samsyn på problematiken kan frågan komma att hanteras i domstol.

Att praktiskt hantera redovisning som sker utifrån olika skattesatser ställer krav både på kontroll och att olika former av datasystem är anpassade för en sådan ordning.

Ibland är det inte den juridiska klassificeringen som ställer till något administrativt arbete. I stället kan det vara så att missnöjet med rådande regler medför att organisationer och företag engagerar sig för att få till stånd förändrade regler. Missnöjet består ofta i att någon annan jämförbar bransch får tillämpa reducerad skattesats. Som mottagare av denna process (lobbykampanjer) står ofta Skatteverket, Regeringskansliet och riksdagen. Hos dessa myndigheter uppstår ett merarbete med att ta emot skrivelser, uppvaktningar och fatta olika former av beslut.

För att ta reda på hur omfattande arbetet hos *Skatteverket* är att hantera frågor om olika skattesatser har utredningen genom en av Skatteverkets experter i utredningen gjort en undersökning av den administrativa resursåtgången för skattemyndighetens Växjöregion (numera Skatteverket, Växjö). Denna undersökning är enbart inriktad på personella insatser och visar inte vilka kostnader det i övrigt för med sig att ha ett komplicerat mervärdesskattesystem, såsom t.ex. fungerande datorsystem. Utredningen har även fått uppgifter från Skatteverkets ekonomiska avdelnings planeringsenhet som visar totala kostnader för att administrera mervärdesskatten och hur många årsarbetskrafter det motsvarar.

Under en särskild rubrik under skatteförvaltningen redovisas också mer konkreta frågor om skattekontroll.

För att få en översiktlig uppfattning om hur omfattande frågorna om reducerade skattesatser och undantag från beskattning är inom rättsväsendet har utredningen vänt sig till Skatterättsnämnden och efterfrågat uppgifter om hur stor andel av nämndens mervärdesskattemål som avser frågor om undantag från beskattning och reducerade skattesatser.

Andelen motioner med yrkanden om skattesatser och undantag från beskattning redovisas för åren 2000–2003 för att få en uppfattning om hur omfattande arbetet med dessa frågor är inom riksdagen (Skatteutskottet). Slutligen ges några exempel på arbetsuppgifter inom Regeringskansliet som är en följd av att flera skattesatser tillämpas.

Skatteförvaltningen

Utredningen har hos Skatteverket (ekonomiska avdelnings planeringsenhet) efterfrågat uppgifter om skatteförvaltningens kostnader för att administrera mervärdesskatten. Enligt Skatte-

verket finns det inte någon vedertagen modell för att beräkna kostnaderna för olika delar av verksamheten. Det är därför inte möjligt att med full tillförlitlighet visa vad det kostar att administrera till exempel mervärdesskatten. I samband med redovisningen av utvecklingen av kostnadsproduktiviteten i årsredovisningen använder Skatteverket en beräkningsmodell där bland annat kostnaderna för att administrera mervärdesskatten framgår. Fördelningen görs dock inte med någon vetenskaplig noggrannhet utan vedertagna schabloner används.

Skatteverket påpekar att beräkningsmodellen inte ger en helt säker bild av kostnaderna. Skälet till det är att det såväl i tidsredovisningen som i kostnadsredovisningen tillåts att en stor del av både tid och kostnader redovisas utan att en exakt fördelning görs mellan verksamhetsgren och skatteförvaltningen som sådan. Olika schabloner används därför.

Vid beräkningarna har man utgått från Skatteverkets tidsredovisningssystem och beaktat den totalt nedlagda tiden inom Skatteverket och Skatteverkets kostnader enligt resultatredovisningen. Av den redovisade tiden är viss tid direkt redovisad på mervärdesskatten, viss del av tiden härrör från gemensam beskattningstid samt slutligen viss tid kommer från tiden för gemensam ledning och styrning. Momsens andel av den totalt nedlagda tiden inom Skatteverket utgör enligt denna beräkning 18 procent. Detta motsvarar 389 866 dagar (1772 årsarbetskrafter, beräknat på en arbetstid om 220 dagar per år) av totalt för Skatteverket 2 270 837 dagar.

Enligt dessa beräkningar uppgår kostnaden för momsadministrationen till 1 064 mkr, varav 710 mkr utgör lönekostnader, 131 mkr utgör IT-kostnader och 86 mkr lokalkostnader samt 136 mkr övriga kostnader. Se tabell 9.1.

Tabell 9.1 för år 2003

Momsens kostnader fördelade på kostnadsslag, kr	
Löner och personal	710 339 538
Lokaler	86 245 533
IT	131 568 552
Övrigt	135 761 995
Summa	1 063 915 618

Källa: Skatteverket (Ekonomiska avdelningen, planeringsenheten)

Av tabell 9.2 framgår att utbildning, administration och framför allt ledning och styrning står för mer än hälften av nedlagd tid och följaktligen även för hälften av momsens kostnader. Den mer operativa tiden (löpande ärendehantering, skrivbordskontroll, revision m.m.) uppgår till cirka 800 årsarbetskrafter, vilket motsvaras av kalkylerade lönekostnader på 294 mnkr och verkliga lönekostnader på 332 mnkr.

Tabell 9.2 Nedlagt tid och kalkylerade lönekostnader för momshantering

Nedlagt tid och kalkylerade lönekostnader för momshantering 2003				
	Nedlagt tid	Antal årsarbets- krafter	Kalkylerade löne- kostnader	Verkliga löne- kostnader
Löpande ärendehantering och service	29 791	135	43 348 813	48 983 742
Skrivbordskontroll, process	99 782	454	159 457 682	180 185 647
Revision	48 155	219	91 176 305	103 028 347
Utbildn, adm. etc.	57 794	263	113 604 008	128 371 436
Del av ledning/styrning etc.	154 345	702	221 037 604	249 770 367
Summa	389 866	1 720	628 624 412	710 339 538

Källa: Skatteverket (Ekonomiska avdelningens planeringsenhet)

Det kan noteras att om man enbart räknar den tid som direkt har redovisats för momshantering motsvarar den fyra procent av skatteförvaltningens kostnader och fem procent av beskattningsverksamhetens kostnader. Dessa siffror kan tas som jämförelse för vad den lägsta tänkbara kostnaden skulle kunna uppgå till (mot bakgrund att det tidigare angetts att uppskattningarna är osäkra). Momshanteringen skulle vid sådant förhållande uppgå till 230 mnkr och motsvara cirka 390 arbetskrafter.

9.1.1 Enkät avseende reducerade skattesatser för moms

Förekomsten av olika skattesatser för moms påverkar Skatteverkets arbetsuppgifter avseende administrationen av momsen på flera olika sätt och inom flera olika arbetsområden. Någon särskild uppföljning av vilka resurser som tas i anspråk för dessa arbetsuppgifter finns inte inom Skatteverket varför det som ett led i utredningens kartläggningsarbete genomförts en undersökning vid Skattemyndigheten i Växjö (numera Skatteverket, Växjö) för att få en uppfattning dels beträffande omfattningen av administrativa och kontrollmässiga problem föranledda av de olika skattesatserna och dels vilken resursåtgång som kan anses vara föranledd av de olika skattesatserna.

I en särskild underrubrik redovisas vidare genom exempel problem som kan uppstå vid skattekontroll. Det avsnittet är inte direkt baserat på undersökningen i Växjöregionen utan bygger på mer allmänna erfarenheter inom Skatteverket.

Sammanfattning

Den undersökning som skett vid Skattemyndigheten i Växjöregionen leder fram till att total resursåtgång för arbetsuppgifter föranledda av förekomsten av olika skattesatser för moms för Skatteverket i riket som helhet kan uppskattas till cirka 130–150 årsarbetskrafter.

Bakgrund

Inom ramen för Mervärdesskattesatsutredningens arbete har Skatteverkets expert i utredningen, Kennerth Kullman, under

hösten 2003 gjort en undersökning inom skattemyndighetens Växjöregion (numera Skatteverket i Växjö) med avsikt att få en uppfattning om den administrativa resursåtgången till följd av förekomsten av olika skattesatser för moms. Undersökningen har genomförts i form av en enkät till en stor del av den personal som handlägger momsärenden inom regionen. Utöver att personalen i enkäten ombetts uppskatta tidsåtgången för handläggning av ärenden relaterade till förekomsten av olika skattesatser har även efterfrågats uppgifter om vilket eller vilka särskilda områden som man ansett innehålla svårast avgränsningsproblem vad gäller skattesatser. Dessutom har personalen i enkäten haft möjlighet att fritt lämna övriga kommentarer beträffande olika skattesatser. Ett antal av dessa fria kommentarer redovisas i bilaga 2 för varje område under rubriken *Synpunkter som framförts i samband med besvarandet av enkätundersökning (avseende tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser) i Växjöregionen*.

Enkäten har skickats ut till 102 skattehandläggare som indelats i kategorierna momshandläggare, skatterevisorer, processförare samt stöd-/informationsfunktion. Svar har lämnats av 88 handläggare. När det gäller kategorierna momshandläggare och skatterevisorer har enkäten inte skickats ut till samtliga medarbetare utan ett slumpmässigt urval har gjorts.

Resursåtgång i Växjöregionen

Av nedanstående sammanställning framgår antal förfrågningar, antal svar, uppskattad tidsåtgång m.m. för varje personalkategori samt för regionen i sin helhet. Med hjälp av genomsnittlig tidsåtgång per person för de som besvarat enkäten har total tidsåtgång beräknats för samtliga handläggare i respektive kategorier.

Tabell 9.3 Förfrågan om tidsåtgång för hantering av reducerade skattesatser (år 2003)

	Moms- handläggare	Skatte- revisorer	Process- förare	Stöd/ info	Summa
Totalt antal handläggare	70	126	17	19	232
Antal förfrågningar	35	31	17	19	102
Antal enkätsvar	33	24	14	17	88
Uppgiven tidsåtgång. (dgr)	628	279	80	208	
Tidsåtgång/person (dgr)	19	11	5	12	
Total resursåtgång (dagar)	1330	1386	85	228	3029

Källa: Skattemyndigheten i Växjö (numera Skatteverket Växjö)

Enkätsvaren utvisar att uppskattad resursåtgång för handläggning av ärenden relaterade till förekomsten av olika skattesatser för moms är cirka 3 000 dagar i regionen. Omräknat till årsarbetskrafter motsvarar resursåtgången cirka 14 årsarbetskrafter.

I denna tid har inräknats tid för direkt utredningsarbete, information, utformning av beslut, utbildning, inläsning av domar mm. Det ska också noteras att den angivna tidsåtgången inte bygger på någon särskild tidsredovisning utan grundar sig på en individuell uppskattning som var och en av de tillfrågade handläggarna gjort. Arbetsuppgifter kopplade till reducerade skattesatser är sällan renodlade inom Skatteverket utan förekomsten av reducerad skattesats utgör ofta ett inslag av varierande omfattning i andra aktiviteter. Beräknad tidsåtgång skulle därför innehålla uppskattningar oavsett om beräkningen gjordes genom en bedömning i efterhand eller genom särskild löpande tidsredovisning.

Uppskattad resursåtgång för riket som helhet

Antalet momsregistrerade företag inom Växjöregionen utgör cirka 10 procent av det totala antalet momsregistrerade företag i riket som helhet. Självfallet motsvarar inte Växjöregionens sammansättning av företag exakt en sammansättning på riksnivå. Som exempel är antalet skidliftar färre i Växjöregionen än i Östersundsregionen. I stort sett torde dock inte några mer väsentliga skillnader i förekomsten av olika skattesatser hos företagen i olika delar av landet finnas. Inte heller Skatteverkets organisation, informationsverksamhet, kontrollinriktning m.m. skiljer sig i någon större utsträckning åt från den ena regionen till den andra.

Med utgångspunkt från den ovan beräknade resursåtgången inom Växjöregionen för att handlägga uppgifter föranledda av reducerade skattesatser för moms kan därför de 14 årsarbetskrafter som framkommit i regionen räknas upp till cirka 140 årsarbetskrafter för riket i sin helhet.

Härtill kommer resursåtgången vid den för riket gemensamma s.k. servicejouren i Söderhamn samt de resurser som åtgår vid Skatteverket centralt. Enligt uppgift från servicejouren i Söderhamn kan resursåtgången där beräknas till cirka en årsarbetskraft. Med hänsyn till att den uppgivna tidsåtgången grundar sig på uppskattningar kan resursåtgången för riket i sin helhet uppskattas till storleksordningen 130–150 årsarbetskrafter.

Till detta kommer ökade kostnader för handledningar, informationsbroschyrer m.m. samt för anpassning av blanketter och olika administrativa system till tillämpningen av reducerade skattesatser och undantag från beskattning. Den undersökning som gjorts i Växjöregionen tar inte med den typen av kostnader.

Enkät svar avseende svåra avgränsningsproblem

I enkäten har medarbetarna genom kryssmarkering i olika rutor ombetts att lämna sin syn på vilket eller vilka av särskilt angivna områden som enligt deras personliga uppfattning innehåller svårast avgränsningsproblem när det gäller olika skattesatser.

De särskilda områdena samt antal kryssmarkeringar i enkät svaren för svåra avgränsningsfrågor framgår av tabell 9.4.

Tabell 9.4 Avgränsningsproblem rangordnat efter svårighetsgrad

Område	Antal
Kulturområdet	52
Idrottsområdet	35
Livsmedel/servering	30
Konstverk	19
Rumsuthyrning	17
Böcker m.m.	16
Personbefordran	2

Källa: Skattemyndigheten i Växjö (numera Skatteverket Växjö)

Med ”kulturområdet” i undersökningen avses kulturella aktiviteter med reducerad skattesats eller undantag från beskattning utom tillhandahållande av konstverk och böcker m.m.

Skattehandläggarna upplever således att kulturområdet helt klart innehåller svårast avgränsningsproblem. Detta beror sannolikt på att det inom området förekommer såväl undantag från beskattning (t.ex. utövande konstnärer) som beskattning med olika skattesatser samt att den särskilda, och inte alltid så lättillämpade, upphovsrättslagstiftningen har en avgörande betydelse för en korrekt bedömning.

9.1.2 Skattekontroll

Förekomsten av olika skattesatser ställer särskilda krav på Skatteverkets kontrollverksamhet. Allmänt gäller att ju oklarare gränsdragningen är mellan tillhandahållanden med olika skattesatser desto angelägnare är det av likformighetsskäl att kontroll av redovisad moms sker. Samtidigt är dessa kontroller i regel mycket resurskrävande. Även i de fall själva gränsdragningen mellan områden med olika skattesatser inte är oklar skapar s.k. gemensamma tillhandahållanden avsevärda problem när det gäller att fördela ersättningen på de olika skattesatserna. Många gånger måste någon form av schablon tillämpas för att i möjligaste mån rätt skatt ska kunna fastställas. Eftersom förhållandena ofta förändras över tiden måste dessutom den vid ett givet tillfälle fastställda schablonen fortlöpande omprövas vid senare tillfällen.

I det följande ges exempel på områden där särskilda kontrollproblem föreligger.

Livsmedelsförsäljning/servering

Bestämmande av om ett företags tillhandahållanden utgör livsmedelsförsäljning (12 %) eller serveringstjänster (25 %) blir ofta aktuell i sådana verksamheter som restauranger, gatukök, hamburgerbarer, korvkiosker, pizzerior, cateringföretag m.fl. Det rör sig här om ett förhållandevis stort antal små och medelstora företag. När det gäller Skatteverkets kontroll av om dessa företag tillämpat gränsdragningen mellan de båda formerna för tillhandahållanden på ett korrekt sätt ställs verket inför flera svårigheter.

En första förutsättning för att en serveringstjänst ska föreligga är att tillhandahållandet anses utgöra omsättning av en tjänst och inte varuförsäljning. Att det är fråga om en tjänst som omsätts när serveringsvaror (t.ex. hamburgare) tillhandahålls för förtäring inom en serveringslokal brukar inte vålla några större diskussioner men det har dock förekommit i en skatteprocess att länsrätten bedömt att en gatuköksverksamhet med 20 sittplatser inomhus och ett stort antal platser utomhus, med hänsyn till det huvudsakliga inslaget av varuförsäljning, i sin helhet fick anses tillhandahålla livsmedel (12 %). Kammarrätten har i ett senare skede, efter skattemyndighetens överklagande, gjort en annan bedömning och ansett att det var fråga om serveringstjänster till den del kunderna konsumerade maten vid sittplatserna. Ärendet har överklagats till Regeringsrätten.

Även för företag som medverkar till att dess personal under olika former ska kunna äta lunch i företagets lokaler uppkommer gränsdragningar mellan vilka tillhandahållanden som utgör omsättning av serveringstjänster respektive vilka tillhandahållanden som är omsättning av livsmedel. Det kan här avse situationer där företaget tillhandahåller lunchportioner som anskaffats från annat håll. Maten kan sedan förtäras i företagets lokaler med utnyttjande i olika grad av företagets resurser i övrigt. Rättspraxis kan inte anses klarlagd med avseende på var gränsen går mellan tillhandahållande av serveringstjänst och tillhandahållande av varor för personalen.

Ytterligare en förutsättning som gäller för att ett tillhandahållande ska anses som en serveringstjänst är att tillhandahållandet

sker inom en serveringslokal. Enligt RSV:s rekommendationer¹ bör som en serveringslokal anses sådan restaurang-, café- eller annan lokal, som är särskilt iordningsställd för att mat och dryck ska intas där. Även en särskilt iordningsställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarservering bör enligt RSV:s rekommendationer anses vara en serveringslokal. Frågeställningar uppkommer regelmässigt vid Skatteverkets kontrollverksamhet om vad som är en serveringslokal. Vilken betydelse har exempelvis antalet sittplatser inom- eller utomhus, antalet ståbord, fasta repstaket, avgränsande blomlådor eller andra anordningar för att en lokal ska bedömas som serveringslokal och beskattning ske med skattesatsen 25 procent för tillhandahållandet till den del förtäring sker inom ett sådant utrymme?

Slutligen ska själva förtäringen av serveringsvaran ske inom en serveringslokal för att en serveringstjänst ska anses föreligga. Detta innebär att företaget i sin redovisning måste särskilja de intäkter som exempelvis avser tillhandahållanden avsedda för förtäring inom serveringslokalen respektive utanför densamma. Var kunden kommer att förtära den anskaffade serveringsvaran kan inte slutligen konstateras förrän efter det att kunden betalat och företaget registrerat försäljningen i sitt kassasystem. Vad som är rätt moms att betala för tillhandahållanden av detta slag kan således i princip inte fastställas förrän efter det att affärshändelsen genomförts. Här finns därför uppenbara problem för företagen att hantera sina intäkter på ett ur momssynpunkt korrekt sätt. Denna hantering, dvs. om rätt skatt har betalats, ska sedan i efterhand kontrolleras av Skatteverket vilket naturligen leder till svårbedömda bevisfrågor i skatteutredningarna.

I regel måste de företag som är ställda inför dessa fördelningsproblem tillämpa någon form av schablon för att gränsdragningen ska bli hanterbar i praktiken. Det ligger i sakens natur att det i Skatteverkets kontrollverksamhet uppkommer vidlyftiga och tidsödande diskussioner om sådana schabloner. Den yttersta kontrollmetoden för Skatteverkets del vid den här typen av utredningar är att under viss tid på plats göra egna iakttagelser avseende hur det aktuella företags försäljning fördelar sig på livsmedelsförsäljning respektive på servering. Men inte ens en sådan ytterst resurs-

¹ Aktuell rekommendation har upphört att gälla under våren 2005. Delar av dessa rekommendationer kommer sannolikt att återfinnas i den nya upplagan av Skatteverkets handledning för mervärdesskatt.

krävande kontrollmetod är helt invändningsfri eftersom den endast kan användas som en punktkontroll under en begränsad tid.

Förekomsten av olika skattesatser vid försäljning av livsmedel och vid tillhandahållande av serveringstjänster medför således att kontroll av om rätt skatt redovisats, om någon fullständig sådan kontroll ens är möjlig, är synnerligen tidsödande och resurskrävande för Skatteverket. En ordning som innebär att skattens storlek är beroende av kundens beteende efter det att transaktionen genomförts medför således avsevärda redovisnings- och kontrolltekniska olägenheter.

Livsmedelsförsäljning/övrig varuförsäljning

Inom dagligvaruhandeln tillhandahålls regelmässigt vid ett och samma tillfälle till en och samma kund varor som beskattas med antingen 6 procent (ex. tidningar), 12 procent (livsmedel) eller 25 procent (övriga varor) moms. Företaget har då ofta ett kassasystem som särskiljer beskattningsunderlagen för de olika skattesatserna.

Det hävdas ibland att det endast är i mindre livsmedelsbutiker och liknande företag utan elektroniska kassasystem som det uppkommer svårigheter att hänföra de sålda varorna till rätt skattesats för moms och svårigheter för Skatteverket att kontrollera lämnad redovisning.

I butiker med moderna elektroniska kassasystem där varje enskild artikel åsatts en särskild s.k. momskod kan det förekomma att den ursprungliga kodifieringen inte blivit korrekt vilket i sin tur kan leda till felaktig momsredovisning. Koden kan ha blivit felaktig av flera olika skäl exempelvis kan det vara ren felregistrering eller felaktig gränsdragning mellan olika artikelgrupper. Eftersom denna typ av felaktig momsredovisning kan förekomma inom varugrupper med stor försäljningsvolym och att det kan ta lång tid innan företaget självt upptäcker felaktigheterna kan det bli fråga om avsevärda momsbelopp som inte blir korrekt redovisade. Skatteverkets kontroll av att rätt momskodifiering skett är tidskrävande eftersom en sådan kontroll måste ske på artikelnivå.

Simhall/äventyrsbad

Det är vanligt förekommande att företag tar ut en gemensam entréavgift för tillträde till såväl en simhall som till en mera nöjesbetonad äventyrsavdelning inom samma anläggning. Till den del entréavgiften avser utnyttjande av simhallen för simning är det fråga om tillhandahållande av en sport- eller idrottsaktivitet (6 % i kommersiell verksamhet) medan till den del avgiften avser utnyttjande av äventyrsbadet är det fråga om en nöjesaktivitet (25 %). Då det är två olika tjänster som tillhandahålls och beskattas med olika skattesatser för moms ska en uppdelning av ersättningen ske enligt den s.k. delningsprincipen (jfr avsnitt 4.3.1 och bilaga 3). Det är ofrånkomligt att någon form av schablon måste tillämpas i dessa fall. Ett sätt att komma fram till en så rättvisande schablon som möjligt är att densamma grundar sig på en räkning av antalet besökare i de olika avdelningarna. Den för Skatteverket enda möjliga effektiva kontrollen av en sådan schablon är att myndigheten gör egna systematiska iakttagelser på platsen. Med hänsyn till att antalet besökare i de olika avdelningarna dels varierar över tiden och dels att samma besökare förflyttar sig mellan de olika avdelningarna föreligger svårigheter att fastställa en relevant fördelningsgrund för den uppdelning av ersättningen som ska ske även om avsevärda resurser avsätts för kontrollen.

Det finns också badanläggningar som är integrerade på så sätt att samma avdelning innehåller såväl banor för motionssim (6 %) som anordningar för nöjesaktiviteter (25 %). Besökarnas vistelse i det ena eller andra området blir i dessa fall än mer svåröverblickbar.

Vidare kan det uppkomma tveksamheter när det gäller att bedöma om en viss anläggning i sin helhet eller till vissa delar i momshänseende är en anläggning för motion/idrott (6 %) eller en anläggning för nöjesaktiviteter (25 %).

Motsvarande fördelnings- och kontrollproblem föreligger för verksamheter som tar gemensam entréavgift för exempelvis tillträde till djurpark (6 %) och till nöjespark (25 %).

Hotellverksamhet

Som framgår av bilaga 2 har Regeringsrätten i ett förhandsbeskedsärende fastställt att om gemensam ersättning tas ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost) ska en uppdelning av ersättningen ske.

Den del av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas med 25 procent eftersom det är fråga om en serveringstjänst medan ersättningen för rumsuthyrningen beskattas med 12 procent.

Eftersom tillhandahållande av frukost regelmässigt ingår i priset för en övernattning på hotell är det vanligt förekommande inom hotellbranschen att uppdelning av ersättningen ska ske på dessa olika tillhandahållanden.

En form av motsvarande principiella uppdelning som tar stora resurser i anspråk för Skatteverkets del är kontroll av och diskussioner med hotellföretag angående fördelningen av gemensam ersättning för flera olika tillhandahållanden. Ersättningen ska i regel fördelas på olika skattesatser vid tillhandahållande inom hotellverksamheter av olika former av "pakettillhandahållanden". Det kan exempelvis röra sig om en weekend på en s.k. spa-anläggning. I sådana pakettillhandahållanden kan, utöver själva övernattningen, ingå tjänster såsom tillhandahållande av kost i flera olika former, vattengymnastik, boxning, mental träning, avspänning, yoga, sjukgymnastik, föreläsningar m.m. Det kan bli fråga om fördelning av den gemensamma ersättningen på såväl undantag från skatteplikt som på skattesatserna 6, 12 och 25 procent.

Diskussioner mellan Skatteverket och de aktuella hotellföretagen om en sådan fördelning återkommer med viss regelbundenhet eftersom innehållet i "paketen" och proportionerna mellan de olika komponenterna förändras över tiden.

Teater, konserter m.m. i kombination med andra tillhandahållanden

Anordnande av exempelvis teaterföreställningar eller konserter kan ske under sådana förhållanden att även annat tillhandahållande samtidigt kan anses föreligga. En gemensam entréavgift kan exempelvis tas ut till ett område där såväl teater eller konsert (6 %) som visning av en anläggning eller besök på ett mässområde (25 %) tillhandahålls. Förhållandena kan då vara sådana att den s.k. delningsprincipen ska tillämpas vilket innebär att beskattning för moms av den gemensamma entréavgiften i så fall ska ske genom en fördelning av ersättningen på de olika skattesatserna. Här kan i regel inte en schablon för fördelning av entréavgiften på de olika skattesatserna grunda sig på antalet besökare eftersom det är samma besökare som utnyttjar de båda slagen av tillhandahållna

tjänster. Andra fördelningsgrunder såsom exempelvis kostnadernas fördelning på de olika tillhandahållandena eller den tid under vilken tillhandahållandena sker måste tillämpas i dessa fall. Denna typ av fördelningar av beskattningsunderlaget blir ofta föremål för omfattande diskussioner mellan Skatteverket och de aktuella företagen.

Gränsdragningar inom kulturområdet

Inom kulturområdet uppkommer betydande kontrollsvårigheter när innebörden av olika avtal ska tolkas med avseende på om tillhandahållandet avser överlåtelse av en upphovsrättighet (6 %) eller om det är fråga om andra skattepliktiga tjänster (25 %) eller eventuellt en fördelning mellan dessa slags tillhandahållanden. Avtalen är ofta utformade så att det är stora svårigheter för Skatteverket att bedöma exakt vad som tillhandahållits och om rättigheter samtidigt överlåtits. Tolkningen av upphovsrättslagen är ett svårt rättsområde i sig. Bristande kännedom om branschen och förändringar inom denna medför också svårigheter för Skatteverket.

Uppdragen är ofta av den karaktären att en viss person ska ställa sig till förfogande för ett program. I de fallen har Skatteverket ibland stöd av RÅ 1999 ref 9 (programledardomen). Tyvärr är uppdragen ofta inte helt jämförbara med det rättsfallet och avtalen är dessutom mycket svårtolkade. Detta medför långdragna och resurskrävande utredningar innan beslut kan fattas. Eftersom reglerna är komplicerade och tjänstens innehåll är svårt att bedöma är detta ett område där det finns risk för en olikformig beskattning.

Motsvarande effekter hos näringslivet

För Skatteverkets del kan det, som framgår ovan, många gånger vara svårt att avgöra vilken skattesats som ska tillämpas för ett aktuellt tillhandahållande av varor eller tjänster. Framför allt gäller detta bedömningen av om huvudsaklighets- eller delningsprincipen (jfr. kapitel 4 och bilaga 3) ska användas för tillhandahållandet och, om delningsprincipen ska tillämpas, hur fördelningen av ersättningen på olika skattesatser i så fall ska ske. Motsvarande svårigheter får antas föreligga hos de enskilda företagen.

En missbedömning från företagets sida av denna fråga kan få allvarliga följder för företaget. Vid en skattekontroll från Skatteverkets sida kommer moms att beräknas med ledning av den lagstiftning och gällande rättspraxis som finns inom det aktuella området. Staten kommer härvid att i förekommande fall omgående kräva inbetalning av den för lågt redovisade momsen. Det kan här röra sig om kontroller som omfattar flera år och det kan därför bli fråga om avsevärda belopp att betala för det enskilda företaget.

Det företag som blir påfört ytterligare moms i efterhand saknar i regel praktisk möjlighet att efterdebitera den för lågt uttagna momsen. Detta gäller framför allt då kunderna är privatpersoner eller andra som saknar avdragsrätt för ingående moms. Företaget blir således i dessa fall i efterhand drabbat av en ej kalkylerad momskostnad.

En dom från Kammarrätten i Göteborg 2002-09-04 (mål nr 1145–1146-2001) illustrerar vilka konsekvenser en felbedömning av tillämplig skattesats kan få för ett enskilt företag. Målet gällde ett nystartat bolag som bedrev serveringsverksamhet och som hade redovisat moms efter skattesatsen 12 procent. Bolaget menade att man inte förstått bättre utan trodde att det var korrekt med 12 procent med motiveringen ”Det fanns ingen servitris som gick runt och tog upp beställningar och serverade som på restaurang, varför någon serveringsavgift inte förekom.” Bolaget menade också att man på grund härav haft för låga priser på sina varor under lång tid. Såväl länsrätten som kammarrätten instämde i skattemyndighetens bedömning att moms skulle redovisas efter skattesatsen 25 procent eftersom det var serveringstjänster som tillhandahölls. Bolaget påfördes också skattetillägg eftersom det hade lämnat oriktig uppgift beträffande den utgående momsen.

Konsekvenserna av bolagets felbedömning av tillämplig skattesats blev således kännbara. Någon praktisk möjlighet för bolaget att i efterhand kompensera sig för den felaktiga prissättningen torde inte ha funnits.

Effekten av en felbedömning, även av en oavsiktlig sådan, beträffande vilken skattesats som gäller för en viss ersättning kan bli sådan att företag inte klarar av att betala de skattekrav som uppkommer.

Otydliga gränsdragningar för områden med reducerade skattesatser ökar risken för att mervärdesskatten påverkar konkurrensen mellan olika företag. Detta gäller också i hög grad om skatte-

satsstrukturen är sådan att omfattande fördelningar av gemensamma ersättningar på olika skattesatser eller undantag måste ske.

9.1.3 Domstolsprövning (Skatterättsnämnden)

Skatterättsnämndens kansli har tagit fram uppgifter om antal ärenden om mervärdesskatt som antingen avgjorts eller avvisats från den 1 januari 2000 till och med den 31 december 2003. För att få en bild av hur omfattande skattesatsfrågor och frågor om undantag från beskattning varit i relation till antalet momsärenden totalt har dessa frågor särredovisats.

I tabellen nedan redovisas nämndens uppgifter i tabellform. I den första kolumnen framgår vilket år frågorna har behandlats. I den andra kolumnen ges uppgifter om nämndens totala antal mervärdesskattemål för året fördelat på mål som avgjorts i sak (där nämnden fattat ett beslut i avsikt att lösa frågeställningen) och på mål som avvisats (där ärendet avslutats utan att frågeställningen i sig prövats). I den tredje kolumnen framgår hur många av nämndens mål som gällt skattesatsfrågor. Av kolumnen framgår också i vad mån de prövats i sak eller avvisats². Enligt samma modell redovisas i den fjärde kolumnen mål som rör undantag från beskattning. I den femte kolumnen redovisas slutligen den sammanlagda antalet mål som rört skattesatsfrågor och frågor om undantag från beskattning.

² När det gäller avvisning av mål i Skatterättsnämnden måste man vara medveten om att nämnden till skillnad mot de allmänna förvaltningsdomstolarna kan avvisa mål på andra grunder än formella, se lagen om (1998:189) förhandsbesked i skattefrågor.

Tabell 9.5 Mål i Skatterättsnämnden om reducerade skattesatser och undantag från beskattning (2000–2003)

År 2000	Nämnden totalt	Skattesats- frågor	Undantag	Skattesatser och undantag
<i>Prövat i sak</i>	45	6 (13,3 %)	6 (13,3 %)	12 (26,7 %)
<i>Avvisat</i>	26	2 (7,7 %)	2 (7,7 %)	4 (15,4 %)
År 2001	Nämnden totalt	Skattesats- frågor	Undantag	Skattesatser och undantag
<i>Prövat i sak</i>	35	5 (14,3 %)	9 (25,7 %)	14 (40 %)
<i>Avvisat</i>	27	6 (22,2 %)	4 (14,8 %)	10 (37 %)
År 2002	Nämnden totalt	Skattesats- frågor	Undantag	Skattesatser och undantag
<i>Prövat i sak</i>	26	8 (30,8 %)	6 (23,1 %)	14 (53,8 %)
<i>Avvisat</i>	30	6 (20,0 %)	2 (7,7 %)	8 (26,7 %)
År 2003	Nämnden totalt	Skattesats- frågor	Undantag	Skattesatser och undantag
<i>Prövat i sak</i>	34	4 (11,8 %)	3 (8,8 %)	7 (20,6 %)
<i>Avvisat</i>	26	6 (23,1 %)	1 (3,8 %)	7 (26,9 %)

Källa: Skatterättsnämnden

Av tabellen ovan framgår att ärenden som rör olika former av avgränsningsfrågor utgör en relativt stor andel av de ärenden som initieras hos Skatterättsnämnden. En tydlig ökning av antalet ärenden uppkommer under 2002. Det kan noteras att flertalet ärenden då rörde den nyligen införda reducerade skattesatsen på böcker.

Om fördelningen av mål i Skatterättsnämnden skulle vara representativ för förvaltningsdomstolars mervärdesskattemål generellt skulle uppgifterna kunna användas för att göra beräkningar av resursåtgången inom dessa domstolar. Eftersom skälen för att mål anhängiggörs i nämnden jämfört med i allmän förvaltningsdomstol skiljer sig åt så vågar inte utredningen bygga beräkningar på detta ändå ganska begränsade underlag. I Skatterättsnämnden uppkommer frågor direkt vid ny lagstiftning om hur näringsidkarna skall tolka lagen. I allmän förvaltningsdomstol å andra sidan uppmärksammas skattesatsfrågor ofta i samband med mål som initierats efter en revision eller, i samband med tvist om påfört skattetillägg.

9.1.4 Motioner i Skatteutskottet m.m.

Skatteutskottet

Skatteutskottet får ta emot ett stort antal motioner varje år i vilka yrkanden om sänkt moms eller undantag från beskattning framställs. I det årliga betänkandet om allmänna motioner om mervärdesskatt besvarar utskottet motionerna med mer eller mindre utförliga motiveringar. Innan betänkandet färdigställs förekommer det även att grupper (företrädare för branscher) som stödjer motionerna inger särskilda skrivelser eller begär att få träffa utskottet. För att ge en bild av hur stor del av utskottets arbete med mervärdesskattefrågor vid den allmänna motionstiden som berör frågor om reducerade skattesatser och undantag från beskattning har utredningen tittat på motionerna för åren 2000–2003.

Vid den allmänna motionstiden 2003 innehöll cirka 25 av 55 momsmotioner yrkanden som hade beröring med reducerade skattesatser och undantag från beskattning. I dessa 25 motioner är inte inräknat de motioner som på något sätt tar upp yrkanden om fortsatt undantag från beskattning för ideella föreningar. Om dessa yrkanden inräknas så är det cirka 45 av 55 motioner som berör frågor om skattebasen (undantag från beskattning eller reducerad skattesats). Motioner som enbart innehöll yrkanden om beskattning med en lägre skattesats uppgick till cirka 20 st.

Under den allmänna motionstiden 2002 inkom drygt 50 motioner. Av dessa berörde knappt 30 stycken frågor om skattesatser och knappt 10 frågor om undantag från beskattning. Sammantaget var det således knappt 40 motioner av sammanlagt drygt 50 motioner som berörde frågor om skattebasen. För år 2001 var det knappt 40 av drygt 50 motioner som hade beröring med skattebasen. Motsvarande siffra för 2000 var cirka 45 av 65 momsmotioner.

Sammanfattningsvis visas med all tydlighet att det politiskt har ansetts mycket intressant för riksdagsledamöter och partier att föreslå förändringar av tillämpningsområdet för reducerade skattesatser och även av undantagen från beskattning. När det gäller dessa motioner är det helt övervägande skälet bakom dem att motionären anser att en bransch eller en viss grupp av konsumenter skall gynnas genom mervärdesskattesystemet. Argument som används är att den varan eller tjänsten (t.ex. hjälm, glasögon, körkortsutbildning, friskvård, rättvisemärkta respektive nyttiga

livsmedel) som sådan är ”bra” och skall beskattas med en lägre skattesats. Ett annat skäl som framförs är att det är orättvist att en viss företeelse som jämförs med något annat inte beskattas med en lägre skattesats än som sker (t.ex. skidliftar, restauranger, nöjesparker och science center). Att en viss bransch bör stödjas framförs också (t.ex. restaurang-, skidlifts- och byggbranscherna).

Frågor och interpellationer från riksdagsmän till finansministern

Det kan noteras att en mycket stor del av de skriftliga frågor och interpellationer inom mervärdesskatteområdet som ställs i riksdagen av riksdagsmän till finansministern berör tillämpningen av skattesatser eller undantag från beskattning. Besvarandet av dessa frågor tar tid i anspråk för såväl politiker som tjänstemän i både riksdagen och Regeringskansliet.

Regeringskansliet

Som nämnts under föregående avsnitt lägger både politiker och tjänstemän inom Regeringskansliet ner arbetsinsatser för att besvara skriftliga frågor och interpellationer.

Andra uppgifter som tar resurser i anspråk och som har samband med tillämpningen av olika skattesatser eller yrkanden om att regeringen skall föreslå att reducerad skattesats skall tillämpas inom fler områden är t.ex. utformande av underlag till politiker, besvarande av brev, mottagande av företrädare för olika branscher som önskar en förändrad beskattning, beredning av regeringsbeslut samt kontakter med massmedia.

9.2 Näringslivets fullgörandekostnader

Detta avsnitt bygger i huvudsak på vad som redovisas i expertbilaga 2 *Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk* av Håkan Malmer och Annika Persson till betänkandet *Skattereformen 1990–1991 En utvärdering* (SOU 1995:104,) och boken *Århundrades skattereform, Effekter på skattesystemets driftskostnader, skatteplanering och skattefusk*, uppföljning av skattereformen 1990-91, del 1, av samma författare (Nordstedts Tryckeri AB 1994). Det som

anförs i de olika publikationerna bygger såvitt kan förstås på samma grundarbete. I det följande kommer därför inte att särskilt anges från vilken av dessa två publikationer uppgifterna kommer ifrån.

Författarna konstaterar att det inte fanns några beräkningar av de skattskyldigas hanteringskostnader före skattereformen som var baserade på urvalsundersökningar av skattskyldiga. I stället hade sådana kalkyler baserats på några få case-studies eller rena uppskattningar. För att råda bot på denna brist gjordes en uppskattning av driftskostnaderna för hela skattesystemet efter skattereformen. Undersökningar genomfördes under 1992 och 1993.

I utvärderingen av skattereformen beräknades de totala driftskostnaderna för skattesystemet uppgå till totalt 14 mdkr, varav 4,7 mdkr avsåg administrativa kostnader hos de myndigheter som förvaltar systemet, 2,8 mdkr avsåg fullgörandekostnader för svenska folket och 6,5 mdkr avsåg fullgörandekostnader för företagen. Företagens fullgörandekostnader var uppdelade på 1,2 mdkr för anställdas skatter och avgifter, 3,2 mdkr för momshanteringen, 1,8 mdkr för inkomstdeklarationen och 0,3 mdkr för annan tredjemansmedverkan.

En särskild enkätundersökning utfördes 1992/93 för att bedöma fullgörandekostnader i företag i tre storleksklasser upp till 500 anställda. När det gällde momshanteringen var de två stora arbetsmomenten som man kunde urskilja den löpande momshanteringen vid kontering av verifikationer m.m. och upprättandet av momsdeklarationer.

De frågor företagen som ingick i undersökningen fick svara på var:

- Vid bokföring av inkommande och utgående fakturor m.m. skall man ta ställning till avdragsrätt/skatteplikt för ingående respektive utgående mervärdesskatt, samt kontera och bokföra momsen. Uppskatta hur många arbetstimmar som skäligen belöpt på dessa arbetsmoment i ert företag under det senaste räkenskapsåret.
- När moms skall redovisas till skattemyndigheten, skall momskonton avslutas, deklaration upprättas och momsen betalas, alternativt återbetalas. Uppskatta hur många arbetstimmar som gått åt för denna momsredovisning i ert företag under det senaste räkenskapsåret.

När det gällde den löpande momshanteringen var slutsatsen att ju större företagen var desto fler timmar lade man ner på arbetsuppgiften. Tidsåtgången var dock inte proportionell mot företagsstorleken. När det gällde tiden för arbete med moms-

deklarationerna fanns det knappast någon skillnad i nedlagd tid. Fullgörandekostnaderna var oavsett storlek på företag i genomsnitt 20 timmar per år. Till denna kostnad för tiden att fullgöra dessa uppgifter själv skulle även läggas vissa kostnader för extern hjälp.

En slutsats som vidare drogs var att det var de små företagen som fick bära nettot av fullgörandekostnaderna för moms. Man menade att företag med mindre än 10 anställda i denna undersökning torde bära mer än två tredjedelar av fullgörandekostnaderna för moms och anställdas skatter och avgifter.

Fullgörandekostnaderna för näringslivet beräknades generellt (för alla skatter) vara dubbelt så stora som administrationskostnaden för myndigheterna (relation 2:1). Vid denna uppskattning användes normal timlön inklusive socialavgifter. Om man i stället lade till alla gemensamma kostnader såsom frånvaro, arbetsledning, lokaler, expenser och ADB skulle fullgörandekostnaderna uppgå till ett väsentligt högre belopp (från 9,3 till 13,8 miljarder kr). Relationen skulle i sådant fall vara 3:1 mellan fullgörandekostnad och administrationskostnader. Det konstaterades att skillnaden mellan fullgörandekostnad och administrativ kostnad var störst för moms, 3 244 mnkr jmf med 784 mnkr (utredningen konstaterar att detta borde motsvara relationen 4:1). Företagens fullgörandekostnader för moms var mer än dubbelt så stora som företagens fullgörandekostnader för anställdas skatter och avgifter.

I *Århundradets skattereform* (s. 214) gör författarna den bedömningen att om skattereforens enda procentsats för moms blivit bestående skulle detta lett till minskade fullgörandekostnader för moms efter skattereforemen. Man menade att minskningen skulle kommit i företagssektorn och mer än väl vägt upp dels de ökade fullgörandekostnader för moms för vissa skattskyldiga. Dessutom skulle administrationskostnaderna minskas liksom incitamentet att fuska med moms. Man menade att det var sannolikt att en enhetlig moms skulle uppvägt även de ökade fullgörandekostnaderna för arbetsgivare och att skattereforemen totalt sett skulle lett till ett enklare skattesystem sett till företag/arbetsgivare som helhet. Författarna åberopade som ett underlag vid denna bedömning undersökningar som gjorts i Storbritannien.³

Av *Skatter i Sverige* (skattestatistisk årsbok 2004, Skatteverket, s. 292) framgår att någon senare undersökning än den som redo-

³ K. Etherington, Cahiers de droit fiscal international, vol LXXIVb, s. 555 ff. samt Sandford C, Administrative and compliance costs of taxation, s. 112.

visats ovan inte har gjorts. Man konstaterar att administrationskostnaderna beräknades uppgå till 4,7 miljarder kronor, varav 85 procent belöpte på skatteförvaltningen. Detta belopp motsvarade 0,5 procent av skatteinkomsterna. Fullgörandekostnaderna beräknades i detta sammanhang till 9,3 miljarder kronor, vilket motsvarade cirka 1 procent av skatteinkomsterna.

I *oroliga skattebaser Riskområden för skattefel med internationell anknytning*, Av Annika Persson, Expertrapport 1 till Skattebasutredningen (SOU 2002:47), januari 2002 återges såvitt nu är aktuellt de slutsatser som dragits i tidigare nämnda publikationer av samma författare.

Nutek

Riksdagen riktade under hösten 2002 ett tillkännagivande till regeringen som innebar att regeringen skulle kunna sätta upp ett kvantitativt mål för regelförenklingsarbetet riktat mot företag. Som ett led i det arbetet skulle en mätmetod tas fram som gjorde det möjligt att dels mäta företagens administrativa börda av existerande lagstiftning dels kunna följa utvecklingen över tiden.

Regeringen gav i november 2003 Nutek⁴ i uppdrag att färdigställa en sådan metod. I syfte att fullgöra uppdraget gav Nutek Ramböll Management och Set Revisionsbyrå uppdrag att färdigställa metoden samt genomföra en pilotmätning på mervärdesskatteområdet. Nutek har nu avlämnat *Mätning av företagens administrativa börda*, huvudrapport: Metodbedömning, organisationsförslag samt resursbedömning och underlagsrapporten *StandardKostnadsModellen Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen*.

Metoden som har använts i pilotmätningen baseras på StandardKostnadsModellen vilken bygger på de principer som ITPS (Institutet för tillväxtpolitiska studier) förordar i sin rapport *Förslag till metod att mäta företagens administrativa börda till följd av regelverken* (slutrapport 2003-03-31, ITPS 2003). Med administrativ börda avses företagens kostnader för att upprätta, lagra eller överföra information eller uppgifter som föranletts av krav i lagar, förordningar och myndigheters föreskrifter eller anvisningar i

⁴ Nutek (verket för näringslivsutveckling) är Sveriges centrala näringspolitiska myndighet, se mer på www.nutek.se.

allmänna råd. Med företag avses i detta sammanhang både juridiska och fysiska personer som bedriver näringsverksamhet.

Metoden bygger på att en lag kan innehålla olika informationskrav som innebär att företaget skall leverera ett antal uppgifter (meddelanden) till offentliga myndigheter. Uppgifterna (meddelanden) tas fram genom en rad administrativa aktiviteter vilka är förbundna med en kostnad för företaget. Denna kostnad är en administrativ börda.

Metoden medför att man initialt gör en detaljerad kartläggning av den berörda lagstiftningen. Därefter görs intervjuer med företag och experter i syfte att kartlägga tidsförbrukningen av de administrativa aktiviteterna som hör samman med lagen. Se vidare om metoden i underlagsrapporten *StandardKostnadsModellen-Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen*.

Sammanfattning av resultaten inriktat särskilt på skattesatser

Resultaten visar att kravet att hantera flera momssatser i samband med fakturering är det krav som tar mest tid för det enskilda företaget. Totalt är det enligt rapporten 95 500 företag i Sverige som har en sådan verksamhet som medför att de måste hantera två eller tre momssatser. Ett annat stort krav är avdragsrätten för blandad verksamhet (fördelningen av avdragsrätten mellan skattepliktig och undantagen verksamhet).

Följande tabell är hämtad från rapporten och beskriver vilka krav som är mest betungande⁵ i den mening att de tar *mest tid* för de företag som måste tillämpa regeln.

⁵ I Nuteks rapport används ordet bördefulla. Uttrycket används avser att beskriva vilka lagkrav m.m. som medför störst administrativ börda för företagen. Utredningen använder dock genomgående i stället ordet betungande.

Tabell 9.6 Administrativ börda

Krav	Timmar per år och företag	Antal företag	Adm. börda, totalt (tkr)
Av fakturan skall det framgå vilket momsbelopp som skall betalas (endast företag med olika momssatser)	48	20 417	195 000
Företag med tre momssatser			
Av fakturan skall det framgå vilket momsbelopp som skall betalas (endast företag med olika momssatser)	24	75 151	353 000
Företag med två momssatser			
Företagen skall redovisa uppgifter om momspliktig omsättning inom Sverige (endast fastighetsförvaltande bolag)	12	4 696	13 500
Avdragsrätten för ingående moms för så kallade "blandad verksamhet" är begränsad till vad som är hänförligt till den del av verksamheten som medför skattskyldighet	6	155 561	342 000
Avdragsrätten skall styrkas genom faktura (17 §)	6	776 732	896 500

Källa: Nutek

När man i stället tittar på de krav som är mest betungande sammantaget för svensk näringsliv blir ordningen i vissa avseenden en annan. Skillnaden mot föregående tabell är att det är fråga om den totala kostnaden. Även om en börda kan upplevas som relativt liten för ett visst företag så kan den genom att den måste utföras av många företag sammantaget bli stor för hela sektorn.

I rapporten redovisas att den mest betungande paragrafen (kravet) i momslagen, totalt för svenskt näringsliv, är att avdragsrätten skall styrkas med faktura. Den sammanlagda bördan uppgår därvid till 896 500 tkr. På andra plats kommer kravet att av fakturan skall framgå vilket momsbelopp som skall betalas för företag med två skattesatser, 353 000 tkr. Det tredje mest betungande kravet utgör fördelningen av avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet vilken uppgår till 342 000 tkr.

I rapporten konstateras att det inte finns några särskilda krav i ML som är relaterade till de specifika momssatserna men att de ändå genererar en särskild problematik som består i att de måste särredovisas, såväl i skattedeklarationen som i faktura- och kassahantering. Sammanlagt finns det 95 568 företag som hanterar flera

skattesatser. Av dessa hanterar cirka 20 500 företag alla tre moms-satserna medan resterande 75 000 hanterar två skattesatser (oftast normalskattesatsen och en reducerad skattesats).

I rapporten anges att problematiken med flera moms-satser primärt är kopplad till försäljningen där det krävs att rätt vara eller tjänst beskattas med rätt skattesats. Att beskattning skall ske med rätt skattesats kräver såväl programmering av till exempel kassa-apparater, information till personal för att de skall veta rätt moms-sats på de olika varorna. Det finns olika aspekter som påverkar hur stor belastning denna hantering är för olika företag, t.ex. hur statisk respektive föränderlig verksamhet företaget har samt antal försäljningar som görs.

I rapporten anges även att företag med olika moms-satser måste lägga ner mer tid på att rapportera in uppgifter till Skatteverket än företag med en moms-sats. I rapporten redovisas såväl tidsåtgång som vilka kostnader som hör ihop med företag med två respektive tre moms-satser. Dessa uppgifter är fördelade på företag som redovisar momsen en gång per månad och företag som redovisar momsen en gång per år.

Uppgifter som inhämtats av utredningen

I kap. 9.1 redogörs för att utredningen inhämtat uppgifter från Skatteverket (ekonomiska avdelningens planeringsenhet) om mervärdesskattens administrativa kostnader. Det framgick bland annat, med reservation om att det inte rörde sig om exakta uppgifter, att den totala kostnaden för administration för mervärdesskatt uppgår till 1 063 mnkr.

Enligt föregående avsnitt framgår att man uppskattar att skatteförvaltningens kostnader utgör 85 procent av de totala administrationskostnaderna för myndighetssfären. Totalt för samtliga myndigheter (t.ex. även Tullverket och domstolar) skulle den administrativa kostnaden motsvara 1251 mnkr. Om man på motsvarande sätt utgår från att den uppskattning som gjordes i samband med skattereformen är korrekt skall fullgörandekostnaderna för näringslivet generellt vara dubbelt så stora som administrationskostnaderna och när det gäller mervärdesskatten fyra gånger så stora. Fullgörandekostnaderna för mervärdesskatten skulle därmed kunna uppskattas till 5004 mnkr. Detta belopp kan

jämföras med det belopp som redovisades i SOU 1995:104 om 3 244 mnkr.

9.3 Sammanfattning och bedömning

I kapitlet har administrativa kostnader för myndigheter analyserats ur olika aspekter. Utredningen har särskilt tittat på Skatteverket, Skatterättsnämnden, riksdagen (skatteutskottet) och Regeringskansliet. I samband med redovisningen av administrativa kostnader för Skatteverket har även i ett särskilt avsnitt redogjorts för Skatteverkets kontrollverksamhet avseende reducerade skattesatser.

I kapitlet har vidare redogjorts för företagens fullgörandekostnader avseende skatter i allmänhet och mervärdesskatt i synnerhet.

En slutsats som kan dras av uppgifterna från föregående avsnitt är att det krävs resurser för att kunna följa komplicerade regler, såväl inom myndighetsfären som inom näringslivet. Eftersom de olika avsnitten är inriktade på administrativa kostnader som hänför sig till reducerade skattesatser och i viss mån undantagen från beskattning kan det vara svårt att avgöra hur stora dessa problem är jämfört med andra delar av den ibland komplicerade mervärdesskattelagstiftningen. Lite senare i detta avsnitt kommer ett försök att sammanställa de olika sifferuppgifter som redovisats i kapitlet. Eftersom uppgifterna kommer från olika källor och ibland är tagna från olika sammanhang måste man bedöma värdet av sammanställningen utifrån den bakgrunden.

Även isolerat kan dock en del slutsatser dras. Enkätundersökningen som utförts på Skattemyndigheten i Växjöregionen ger en tydlig bild av att olika personalkategorier lägger ner en relativt stor del av sin arbetstid på dessa frågor. Med undantag av processförarna som enbart lägger ner fem dagars arbete per år lägger övriga yrkesgrupper ner mellan en halv till nära en månads arbete på frågor om reducerade skattesatser. Enligt utredningens uppfattning ger undersökningen tillsammans med avsnittet om skattekontroll en tydlig bild av att arbetsuppgifterna är administrativt betungande för förvaltningen. Resursåtgången uppskattas till mellan 130 och 150 årsarbetskrafter.

Undersökningen av Skatterättsnämnden visar att en förhållandevis stor del av nämndens mervärdesskattemål rör skattesatser och undantag från beskattning. Mängden av ärenden ökar när tillämp-

ningsområdet för reducerad skattesats utökas till att omfatta omsättning av nya varor eller tjänster. Tillämpningsområdet måste då preciseras i praxis. Ett exempel på det utgör införandet av reducerad skattesats på böcker m.m. Den lagstiftningsändringen föranledde att många ville få ärenden prövade i nämnden under kort tid. Även om målen som prövas i Skatterättsnämnden skiljer sig åt från dem som prövas i de allmänna förvaltningsdomstolarna (nämnden avgör ärenden om förhandsbesked medan domstolarna avgör tvister) torde viss information kunna hämtas från denna undersökning som skulle kunna vara till nytta för att bedöma arbetet med dessa frågor inom de allmänna förvaltningsdomstolarna.

När det gäller motioner till riksdagen under den allmänna motionstiden visar redovisningen att frågor om reducerad skattesats och undantag från beskattning dominerar bland de mervärdesskattefrågor som tas upp. Om argumenten för en likformig mervärdesskatt skulle bli allmänt accepterade skulle antalet motioner (utskottets och riksdagens arbetsbörda) i denna del minska avsevärt. Så länge olika partier eller företrädare för partier anser att vissa grupper, vissa varor/tjänster eller vissa branscher bör gynnas genom mervärdesskattesystemet kommer nuvarande situation att bestå.

När det gäller administrativa kostnader inom Regeringskansliet är dessa på sätt och vis en spegelbild av de motioner som inges till Skatteutskottet. Samma frågor måste bemötas i många sammanhang inom Regeringskansliet (t.ex. brevsvår, interpellationer, frågesvår, uppvaktningar och massmediekontakter).

Frågor om mervärdesskatt kan resursmässigt belasta andra myndigheter än nu nämnda. I betänkandet *Skattereformen 1990–1991 En utvärdering* (SOU 1995:104, s. 108) uppskattas att skatteförvaltningens andel av myndigheters administrationskostnader uppgår till 85 procent. Resterande 15 procent fördelas således på andra myndigheter såsom Tullverket, domstolsväsendet och brottsbekämpande myndigheter.

När det gäller företagens fullgörandekostnader bygger avsnittet i första hand på den utvärdering som gjordes av skattereformen 1990–1991. En slutsats var att fullgörandekostnaderna för mervärdesskatten, i förhållande till andra skatter, var särskilt höga. En annan slutsats som drogs var att de små företagen får bära fullgörandekostnaderna för mervärdesskatten i större omfattning än de större företagen. Författarna gjorde vidare den bedömningen att

om skattereformens enda procentsats hade blivit bestående skulle detta ha minskat fullgörandekostnaderna samt totalt lett till ett enklare skattesystem sett till företag/arbetsgivare som helhet. Bedömningen av fullgörandekostnaderna kompletteras av den pilotstudie som nyligen genomförts på Nuteks uppdrag.

Uppskattning av storleksordningen

Med den information som ges i detta kapitel kan man försöka sig på några enkla jämförelser för att få en uppskattning om storleken av de administrations- och fullgörandekostnader som beror på tillämpningen av differentierade skattesatser.

I den undersökning som gjordes vid dåvarande Skattemyndigheten i Växjö uppskattades att antalet årsarbetskrafter inom riket i dess helhet kunde utgöra cirka 140 stycken (130–150 stycken). Detta kan först jämföras med att det totala antalet årsarbetskrafter inom Skatteverket för mervärdesskatt enligt den uppskattning som har gjorts av Skatteverket (ekonomiska avdelningens planeringsenhet) uppgår till 1 772 årsarbetskrafter.

Enligt Skatteverket så uppgår den totala kostnaden för administration av mervärdesskatten till 1063 mnkr. I detta belopp utgår man ifrån att antalet årsarbetskrafter uppgår till 1 772. Kostnaden per årsarbetskraft i medel enligt denna beräkning blir cirka 600 tkr. (enbart lönekostnaden uppgår till 400 tkr [710 mnkr/1 772]).

Om man antar att denna siffra är tillförlitlig kan man uppskatta hur stor andel av Skatteverkets resurser som läggs ner på att hantera skattesatser.

Vid undersökningen i Skattemyndigheten i Växjö kom man fram till att uppräknat på landet i dess helhet användes cirka 140 årsarbetskrafter (mellan 130 och 150) för att hantera mervärdesskattesatser i olika avseenden. I den undersökningen tillfrågades dock inte medarbetare vars uppgifter innehöll ledning och styrning. För att undersökningen i Växjö skall kunna jämföras med Skatteverkets övriga uppgifter måste därför en viss ytterligare beräkning ske. I Skatteverkets (ekonomiska avdelningens planeringsenhet) beräkningar uppgår antalet årsarbetskrafter exklusive ledning och styrning till 1 071 årsarbetskrafter. Detta belopp torde kunna användas för att jämföras med undersökningen i Växjö. Slutsatsen blir att cirka 13,1 procent (140/1 071 årsarbetskrafter) av

Skatteverkets resurser för administration av mervärdesskatten läggs ner på arbetet med reducerade skattesatser. Beräknat utifrån verkliga totalkostnader så motsvarar detta 139 mnkr (13,1 % av 1 063 mnkr). Om man enbart räknar lönekostnader uppgår motsvarande belopp till 93 mnkr. (13,1 % av 710 mnkr).

Den beräknade administrationskostnaden för Skatteverket i dess helhet för att hantera systemet med reducerade skattesatser kan således beräknas uppgå till 139 mnkr. Enligt tidigare redovisade uppskattningar anses Skatteverkets administrationskostnader utgöra 85 procent av myndigheters totala administrationskostnader. Till detta belopp kommer således även t.ex. Tullverkets och domstolarnas kostnader. Sammantaget kan summan beräknas uppgå till 164 mnkr.

När man på detta sätt har fått fram en totalkostnad för administrationen hos myndigheterna respektive en totalkostnad för kostnaden hos Skatteverket kan man även försöka sig på en uppskattning av näringslivets fullgörandekostnader. Enligt den uppföljning som gjordes vid skattereformen uppskattades fullgörandekostnaderna för mervärdesskatten vara fyra gånger så stora som de administrativa kostnaderna för myndigheterna. Med utnyttjande av uppgiften om totalsumman för administrativa kostnader (164 mnkr) multiplicerat med fyra kan näringslivets fullgörandekostnader endast till följd av de differentierade moms-satserna uppskattas till 0,6–0,7 miljarder kronor.

Om man jämför detta resultat med det resultat som framkom i pilotstudien är skillnaden inte särskilt stor. I Nuteks pilotstudie uppgick den administrativa bördan av att tillämpa tre skattesatser till 195 mnkr och att tillämpa två reducerade skattesatser till 353 mnkr, sammanlagt 548 mnkr. Dessutom redovisas en kostnad för att beskattningsunderlaget ska delas upp när en omsättning delvis är skattefri eller delvis ska utgå med annan skattesats. Detta belopp uppgår till 45,5 mnkr. Det är sannolikt att inte hela kostnaden beror på tillämpningen av olika skattesatser utan en viss del av kostnaden hänför sig till att undantag från beskattning tillämpas. Utredningen uppskattar i brist på närmare uppgifter att hälften av beloppet bör ingå som en kostnad för att administrera olika skattesatser.

Till de 548 mnkr kan därför läggas cirka 22 miljoner, vilket sammantaget gör att den administrativa bördan enligt Nuteks rapport uppgår till cirka 570 mnkr.

Av de uppgifter som inhämtats från Skatteverket och av den studie som utförts på uppdrag av Näringsdepartementet och Nutek kan man således uppskatta att företagens kostnader för att hantera ett system med tre skattesatser uppgår till cirka 0,6–0,7 miljarder kronor.

Beloppsmässigt skiljer sig exakt framräknade resultatet med knappt 90 mnkr. Detta måste ses som en uppseendeväckande liten skillnad mot bakgrund av analysernas olikheter. Orsaken till den skillnad som finns är inte analyserad i detalj. I korthet skall dock vissa skillnader i begreppen fullgörandekostnad och kostnaderna för den administrativa bördan redovisas.

Den viktigaste förklaringen till den beloppsmässiga skillnaden är troligen att fullgörandekostnaderna definieras på ett helt annat sätt än kostnaderna för den administrativa bördan. Dessutom används helt olika metoder för att beräkna de två kostnaderna. Fullgörandekostnaderna omfattar näringslivets totala faktiska kostnad för att fullgöra de skyldigheter som åläggs det. Beräkningarna görs genom att ett representativt urval företag får uppge sina kostnader för att fullgöra sina skyldigheter. Den totala kostnaden för den administrativa bördan visar istället en modell, där alla företag antas sköta sin administration på ett normaleffektivt sätt. De förutsätts också vara fullt insatta i och inkörda på det aktuella regelverket. Beräkningarna av kostnaderna för den administrativa bördan görs utifrån de specifika krav som i lagtexten ställs på företagen. Därefter uppskattas vilken kostnad dessa krav medför för ett normaleffektivt företag. Detta betyder att vissa kostnader medräknas i fullgörandekostnaderna men inte i kostnaderna för den administrativa bördan. Till viss del kan även det omvända förekomma.

De viktigaste kostnaderna som ingår i fullgörandekostnaderna men inte i den administrativa bördan är merkostnader som uppstår i företag som inte sköter sin administration på ett helt effektivt sätt och kostnader företagen har för att sätta sig in i nya regler. Det senare gäller företag som ställs inför ny lagstiftning, t.ex. som en följd av en lagändring eller att företaget är nystartat. Det kan även tänkas att vissa kostnader ingår i den administrativa bördan men inte i fullgörandekostnaderna. Detta skulle kunna gälla om vissa lagkrav i praktiken inte följs av många företag.

Dessa olikheter kan självfallet på olika sätt förklara skillnaden mellan den uppskattning som gjorts med hjälp av Skatteverket i Växjö och Skatteverkets ekonomiska avdelnings planeringsenhet

(656 mnkr) och den undersökning som utförts genom Nutek (570 mnkr). Utredningen anser dock såsom angetts att man snarare bör vända på resonemanget. Det måste vara överraskande att man med två helt olika metoder kommer så nära varandra beloppsmässigt som man ändå gjort.

Andra kostnader som inte tagits med i undersökningarna men som ändå uppstår när man förändrar ett skattesatssystem, t.ex. när man inför nya skattesatser, är att bland annat system och blanketter hos myndigheter kan behöva förändras.

Den sammanfattande bedömningen är att det visats att tillämpningen av reducerade skattesatser belastar både administrationen och företagen på ett negativt sätt. Vid införande av en enhetlig skattesats skulle de administrativa problem och fullgörandekostnader som beror på de reducerade skattesatserna försvinna. Om målsättningen är att minska dessa kostnader talar detta avsnitt för att en enhetlig skattesats införs.

10 Internationella aspekter på differentierad mervärdesskatt

10.1 Inledning

Enligt utredningens direktiv skall internationella konkurrensfrågor beaktas vid en bedömning av skattesatsstrukturen. Det påpekas att handeln med varor och tjänster över gränserna, och särskilt Sveriges deltagande i den inre marknaden, innebär att valet av skattesatser inte kan ske utan beaktande av skattenivåerna i andra länder med vilka Sverige bedriver handel.

Av direktiven framgår vidare att utredningen skall beakta de förslag och bedömningar som Skattebasutredningen (Fi 2000:05) lägger fram. Den utredningen, som haft i uppdrag att utreda internationaliseringens betydelse för svenska skattebaser och framtida skattestruktur, har numera lämnat betänkandet *Våra skatter?*, SOU 2002:47. I betänkandet redovisas bedömningar även vad gäller mervärdesskattesatsstrukturen.

I detta kapitel skall en analys göras av vilken betydelse internationella aspekter har för utformningen av en lämplig struktur för mervärdesskattesatserna. Aspekter som skall diskuteras är olika gränshandelsfrågor i en vid betydelse, inkluderande olika former för gränsöverskridande handel med olika varor och tjänster. De bedömningar som gjorts av Skattebasutredningen, och som mynnar ut i att den förordar en enhetlig och sänkt mervärdesskattesats, kommer att tas upp. Vad som behöver analyseras är i vad mån ändringar i skattesatsstrukturen kan vara fördelaktiga ur ett internationellt konkurrensperspektiv. Fråga är både om nivån på den nuvarande normalskattesatsen, 25 procent, och nivån på de reducerade skattesatserna, 12 resp. 6 procent. Inom ramen för en budgetmässigt neutral omläggning skulle det kunna vara möjligt att bättre anpassa skattesatsstrukturen till de krav som ställs upp av internationaliseringen.

I en sådan analys bör således bedömas vilka gränshandelseffekter den nuvarande 25 procentsnivån, som omfattar flertalet varor och

tjänster, kan förväntas ha nu eller i framtiden. Bedömningen bör också avse om de nuvarande lägre mervärdesskattenivåerna är rationellt avvägda ur ett sådant perspektiv. Som Skattebasutredningen konstaterat hänger frågorna ihop. Utnyttjande av lägre mervärdesskatt på vissa varor och tjänster nödvändiggör, för ett budgetmässigt neutralt resultat, en högre nivå för normalskattesatsen. Gränshandelsfrågorna bör vara en betydelsefull faktor vid valet av skattesatsstruktur för mervärdesskatten.

Hittills har internationaliseringsaspekterna inte tillmätts någon större betydelse vid valet av mervärdesskattesatsstruktur i Sverige. Det totala mervärdesskatteuttagetets storlek har knappast heller bestämts med utgångspunkt från vad internationell konkurrenskraft kräver. Den svenska allmänna mervärdesskattesatsnivån 25 procent är högst i Europa, endast Danmark och Ungern har en beskattning på samma nivå medan övriga EU-länder har normalskattesatser på 15–22 procent (22 % är skattesatsen i Finland). Se om skattesatserna i andra EG-länder vidare i kapitel 4.

Sett i relation till det svenska skatteuttaget i övrigt är emellertid inte mervärdesskattenivån exceptionellt hög: mervärdesskatten svarade år 2001 för 17,7 procent av de totala svenska skatteintäkterna, vilket kan jämföras med genomsnittet för EU där 18,6 procent av de totala skatteintäkterna kommer från mervärdesskatt.¹

Inte heller har internationaliseringsaspekter varit avgörande vid val av de områden för vilka Sverige infört reducerade skattesatser. Olika skäl för reduceringarna har anförts, se vidare kapitel 5, kapitel 13 och bilaga 2, men endast i undantagsfall har internationell konkurrens varit en faktor som beaktats. Det område där så kan anses ha skett är hotell, skidliftar och persontransportområdet, där turistnäringens konkurrenskraft åberopats vid val av mervärdesskattesatsnivå.

Mervärdesskatten har således i dessa sammanhang inte alls uppmärksammas på samma sätt som punktskatterna på alkohol och tobak och vissa andra produkter, där gränshandelsmöjligheterna inom EU kommit att få en avgörande betydelse för skattenivåerna både i Sverige och i andra EU-länder. Ett skäl till att frågan aktualiserats mest för alkohol och tobak är naturligtvis att skillnaderna i punktskattesatser mellan närliggande länder historiskt sett ofta varit mycket stora. Borttagande av tidigare restriktioner

¹ Skatter i Sverige 2004, Skatteverket, tabell 15.6.

för gränshandel med varor inom EU-området har då lett till ett starkt tryck mot utjämning av punktskattesatserna. Denna utveckling har ännu inte varit lika tydlig när det gäller mervärdesskatterna. Som framgått av Skattebasutredningens betänkande är det emellertid ur ett något mera långsiktigt perspektiv strategiskt viktigt att beakta internationaliseringens effekter även inom momsområdet. När det gäller mervärdesskatten kan skillnader i mervärdesskattnivåer inte bara ge upphov till skatteeffekter till följd av traditionell gränshandel, utan också påverka företagens villkor vid gränsöverskridande transaktioner av annat slag, t.ex. inom e-handelsområdet. Detta kommer att utvecklas närmare i det följande.

Som en nödvändig bakgrund till den fortsatta framställningen behöver först närmare beskrivas de principer och det regelverk som styr hanteringen av mervärdesskatt vid handel över gränserna. Detta regelverk har stor betydelse för i vilken utsträckning skillnader i mervärdesskattesatser kan påverka handelsströmmar och konkurrensförhållanden.

10.2 Ursprungsprincip och destinationsprincip

EG-regelverket på mervärdesskatteområdet innehåller inte enbart bestämmelser om vad som skall beskattas, vilka som är skattskyldiga, skattesatser och så vidare, utan även regler för hur mervärdesskatten ska hanteras vid gränsöverskridande transaktioner. Dessa regler avgör om, vid en viss transaktion, beskattning ska ske inom EU och, i så fall, i vilket EU-land beskattningen sker. Reglerna är tänkta att fördela ländernas beskattningsanspråk på ett sådant sätt att det i varje situation klarläggs var skatten skall betalas. Eftersom skattesatserna skiljer sig åt i länderna får reglerna också betydelse för den skattebelastning som träffar konsumenterna. Reglerna avgör t.ex. i vad mån konsumenterna har möjlighet att påverka mervärdesskatten genom att göra inköp utanför det egna landet. Reglerna avgör också vilket land som har rätt till de mervärdesskatteintäkter som hänför sig till en viss transaktion.

Allmänt kan sägas att fördelningen av beskattningsanspråk kan ske efter två motsatta principer. Den ena kallas ursprungsprincipen. Den innebär i stort sett att mervärdesskatten tas ut i det land där den som omsätter varan eller tjänsten bedriver sin verksamhet. Var varan eller tjänsten sedan förbrukas har ingen betydelse, och inte heller var kunden är bosatt etc. Vid tillämpning av ursprungs-

principen tillfaller skatten ursprungslandet, det land där säljaren är etablerad.

Det andra alternativet benämns destinationsprincipen. Det avgörande då är inte i vilket land varan eller tjänsten produceras eller omsätts, utan var varan eller tjänsten konsumeras. Vid tillämpningen av en sådan princip kan det vara av betydelse vart en vara skall skickas i anslutning till omsättningen, eller var t.ex. den som förvärvar en tjänst är bosatt.

När det gäller indirekta skatter som mervärdesskatt eller olika punktskatter har i stor utsträckning destinationsprincipen varit vägledande för fördelningen av ländernas beskattningsanspråk. Ett viktigt uttryck för detta är den traditionella hanteringen av mervärdesskatt vid import och export av varor. Huvudprincipen är där att mervärdesskatten ”lyfts av” i exportlandet, och påförs i importlandet. Exporten av varor är således helt ”rensad” från exportlandets mervärdesskatt, medan importen mervärdesbeskattas i importlandet i samband med att varorna införtullas. Detta innebär att varorna i importlandet träffas av samma mervärdesskatt som inhemskt producerade varor, nämligen den mervärdesskatt som internt tillämpas för varorna i importlandet (konsumtionslandet). På så sätt kan producenter från olika länder konkurrera med varandra på lika villkor, eftersom alla skall tillämpa samma skattesats på en viss konsumtionsmarknad. På detta sätt säkerställs också att mervärdesskatteintäkterna tillfaller det land där den slutliga konsumtionen sker.

Destinationsprincipen kan sägas vara en generellt accepterad princip för hantering av indirekta skatter vid handel med varor över gränserna, genom att den uttryckligen godtas av GATT-regelverket². Det regelverket innefattar en uttrycklig möjlighet att befria exporten av varor från nationella konsumtionsskatter i exportlandet, och samtidigt en möjlighet för importlandet att belägga importen med konsumtionsskatter som motsvarar dem som tas ut på inhemskt producerade varor.

När det gäller EG-reglerna för mervärdesbeskattning av gränsöverskridande transaktioner finns det för närvarande inslag av såväl ursprungs- som destinationsprincipen. Detta gör regelverket rätt komplicerat. Tillämpningen är också olika för varu- och tjänsteområdet. I det följande beskrivs regelverket först för varuhandeln, och sedan för tjänstehandeln.

² General Agreement on Tariffs and Trade, 1947, Art.III “National Treatment on International Taxation and Regulation”, texten på www.wto.org.

I ett senare avsnitt skall också beröras den eventuella framtida utvecklingen i EU beträffande tillämpning av ursprungs- eller destinationsprinciper. En bedömning av den framtida utvecklingen har naturligtvis också betydelse för val av skattesatsstruktur i Sverige.

10.3 Nuvarande regler för varuhandeln

10.3.1 Allmänt

Destinationsprincipen har som huvudregel tillämpats när det gäller mervärdesskatten vid kommersiell gränsöverskridande varuhandel. Även EG-reglerna bygger på denna princip. En vara som importeras till Sverige från tredje land beläggs därför principiellt med svensk mervärdesskatt. Mervärdesskatten tas ut i samband med förtullningen av varorna. Skattesatsen är densamma som för motsvarande varor som omsätts internt i Sverige (detta framgår uttryckligen av utformningen av 7 kap. 1 § ML). Om en vara internt skulle vara undantagen från skatteplikt, gäller samma undantag också vid import, 3 kap. 1 § andra stycket ML. Omvänt gäller att när en vara exporteras från Sverige är den fri från mervärdesskatt. Exportören tar inte ut mervärdesskatt på exportomsättningen, men kan återfå all mervärdesskatt som debiterats honom av leverantörer i tidigare omsättningsled.

Samma ordning gäller väsentligen också när varor sänds till Sverige från ett annat EG-land. När varor förs in till Sverige från andra EG-länder tas den svenska skatten dock inte ut i samband med förtullning, eftersom sådana procedurer avskaffats vid handeln mellan EU-länderna. I stället beskattas varorna i Sverige som s.k. gemenskapsinterna förvärv. Det innebär vanligen att det svenska företag som får varorna levererade till sig själv måste redovisa den svenska mervärdesskatten på förvärvet.

Vid tillämpning av dessa generella regler för varuhandel, där varor omsätts mellan utländska och svenska näringsidkare, har skilda mervärdesskattesatser i länderna i princip ingen betydelse vid val av inköpsland. Alla företag kan konkurrera på lika villkor (en annan sak är att olika uppbördsförfaranden, kredittider etc. för olika slags handel ändå kan innebära att mervärdesskattereglerna får viss konkurrenseffekt, men detta hänger inte primärt ihop med skilda skattesatser i länderna).

10.3.2 Privatpersoners varuinköp i utlandet – gränshandel

Om en svensk privatperson vid besök i annat land köper varor där beläggs varan normalt med konsumtionsskatter i inköpslandet. Om inköpet görs i tredje land kan den svenska köparen ibland förvärva varan utan skatter, om det visas att varan skall föras ut ur inköpslandet (Tax-free försäljning till turister). Om varan sedan förs hem till Sverige får svensk mervärdesskatt betalas, i enlighet med destinationsprincipen. Mervärdesskatten tas ut genom ett tullförfarande. Vid inresa från tredje land gäller emellertid vissa frigränser, som innebär bl.a. att varor av begränsat värde (motvarande sammanlagt 175 euro per person och resa) kan införas utan att svensk skatt tas ut. Svenskar kan således i viss utsträckning gränshandla i tredje land utan att svensk mervärdesskatt tas ut när varorna förs hit. Samma principer gäller för övrigt också i fråga om vissa punktskattebelagda varor, där är dock frigränsen uttryckt i volym (t.ex. är skattefrihetsgränsen för spritdrycker 1 liter).

Sedan EU:s inre marknad genomförts 1993, och Sverige blev medlem i EU, gäller andra regler när svenskar köper varor vid besök i övriga EU-länder. Principen är att varorna endast beskattas i inköpslandet. Om varorna är avsedda för personligt bruk, och den svenska köparen själv ordnar hemtransporten till Sverige, behöver svensk mervärdesskatt inte betalas även om varorna skall konsumeras här. Detta gäller oavsett varornas värde, och oavsett den mängd varor som inköps (förutsatt att kommersiell användning inte skall ske). Ursprungsprincipen gäller således för denna typ av handel. Detta ger möjlighet till gränshandel med varor inom EU och, med tanke på de skillnader i mervärdesskattesatser som finns i EU:s medlemsländer (jämför tabell i kapitel 4), incitament till sådan handel. Denna frihet för privatpersoner att förvärva varor i valfritt EU-land utan skattekonsekvenser i hemlandet har ansetts vara ett utflöde av den gränslösa inre marknaden. Friheten medför ett ekonomiskt tryck i riktning mot en utjämning av mervärdesskattesatserna i medlemsländerna. Detta beskrivs närmare senare i detta kapitel.

Med tanke på de skillnader i mervärdesskattesatser som fanns i medlemsländerna när den inre marknaden förverkligades 1993 (skillnader som till viss del består), infördes emellertid restriktioner för vissa särskilt angivna typer av kapitalvaror. Det gäller nya bilar och andra motorfordon, samt nya stora båtar och nya flygplan (se definitioner i 1 kap. 13a § ML). För dessa särskilt angivna kapital-

varor ska beskattning alltid ske i Sverige, om bilen etc. förs hit för att användas här permanent. Varor av detta slag kan således inte "gränshandlas" för att uppnå skattefördelar. För t.ex. begagnade bilar (de skall bl.a. ha använts minst 6 månader) gäller emellertid de vanliga reglerna, dvs. privatpersoner kan inköpa en begagnad bil i valfritt EU-land utan mervärdesskattekonsekvenser när bilen förs hit för registrering i Sverige.

10.3.3 Postorderhandel

Ett ytterligare område där det finns särskilda regelverk är postorderhandel. Det är regler som är tillämpliga om någon som är bosatt i Sverige köper varor i andra länder, och varorna transporteras hit genom säljarens försorg. Den svenska köparen kan ha beställt varorna från utlandet genom ett traditionellt postorderförfarande, eller t.ex. genom att söka upp och beställa varorna på Internet. Reglerna om postorderhandel inkluderar således också s.k. e-handel, om inköpen avser något som ska levereras fysiskt i form av en vara.

Vid postorderhandel där säljaren finns i tredje land sker beskattning i princip alltid i Sverige. Svensk mervärdesskatt tas ut vid förtullningen av paketet när detta anländer till Sverige. Någon frigräns finns inte för varor med begränsat värde. Däremot kan hanterings- och kontrollsvårigheter vid denna typ av masshantering innebära att viss import av detta slag i praktiken inte alltid kommer att beläggas med svensk skatt.

Om ett svenskt postorderföretag säljer varor till kunder i tredje land, är varorna befriade från svensk mervärdesskatt. Den svenska mervärdesskattens nivå kan således inte utgöra någon faktor av betydelse för sådan handel.

Om postordersäljaren finns i ett annat EU-land och säljer varor till en svensk kund kan säljaren i princip välja om han vill ta ut skatt enligt sitt hemlands regler, eller enligt de svenska reglerna. Sverige tillämpar dock en gräns på 320 000 kr per år, innebärande att om säljarens totala omsättning till Sverige överskrider denna gräns måste svensk mervärdesskatt tas ut. Vid mer omfattande postorderhandel till Sverige tillförsäkras alltså att beskattning sker enligt destinationsprincipen. Omvänt gäller att när svenska postorderföretag säljer till privatpersoner i andra EU-länder kan beskattning komma att ske i kundländerna. EU-länderna har dock

olika gränsvärden för när beskattning i kundlandet blir obligatorisk. Den gräns om 320 000 kr som Sverige tillämpar är den lägsta tillåtna.

Genom dessa restriktioner är avsikten att skillnader i mervärdesskattenivåer inte i någon större utsträckning skall påverka konkurrensförhållandena mellan postorderföretag i olika EU-länder. En svensk kund skall i huvudsak inte ha något incitament till att välja postorderföretag i det land som har lägst skattesats. Omvänt ska svenska postorderföretag kunna konkurrera med företag från andra länder. Hur effektiva restriktionerna är beror på frigränsernas höjd. Kommissionen har vid flera tillfällen aktualiserat frågan om en höjning av gränserna. Det har också gjorts gällande att kontrollen av att dessa regler för postorderhandel följs är mycket dålig, och att reglerna i praktiken inte alltid följs. Delvis kan detta säkert bero på okunskap om regelverket. Det kan därför inte uteslutas att en viss skattesatskonkurrens finns på detta område. Olika försök att kringgå reglerna genom att konstruera handeln på ett visst förekommer också, se vidare nedan.

10.3.4 Vissa juridiska personer

När det gäller varuhandeln över gränserna i EU finns det ytterligare en gräns som i en del fall kan vara betydelsefull. Den gäller juridiska personer av olika slag som inte är näringsidkare, t.ex. ideella föreningar, myndigheter m.fl. Om en sådan juridisk person köper varor från andra EU-länder måste svensk mervärdesskatt betalas om det sammanlagda värdet överstiger 90 000 kr per år, 2a kap. 3 § andra stycket 2 ML. Köparen blir skattskyldig. En sådan juridisk person kan alltså, om 90 000 kr gränsen överskrids, inte vinna mervärdesskattefordelar genom att agera som privatperson och förvärva varor där mervärdesskatten är lägst. Samma principer gäller för sådana företagare som bedriver verksamhet som inte ger rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

10.4 Nuvarande regler för handeln med tjänster

10.4.1 Allmänt

Enligt EG:s mervärdesskatteregler är allt som omsätts mot vederlag att betrakta som omsättning av tjänster, om det inte är fråga om

omsättning av varor, 1 kap 6 § ML. Begreppet tjänst är alltså negativt bestämt. EG:s regler om beskattning av tjänster avser därför vitt skilda slag av tillhandahållanden. Som tjänster räknas exempelvis reparation av eller annat arbete på lös egendom eller på fastighet, uthyrning av varor eller fastigheter, servering på restauranger, inträde till evenemang av olika slag, överlåtelse av immateriella rättigheter, tillhandahållande av telekommunikation, konsulttjänster och liknande, etc. Sättet att definiera tjänsteområdet innebär exempelvis att om informationen ur en tidning tillhandahålls elektroniskt över Internet och mot betalning, anses det att en tjänst omsatts mot vederlag. När motsvarande information tillhandahålls i tryckt format på papper och i form av en tidning, omsätts i stället en vara. De regler som bestämmer beskattningsprinciperna för gränsöverskridande handel blir då olika (även tillämplig skattesats kan bero på klassificeringen som vara eller tjänst).

Generellt gäller att EU:s regler har betydande inslag av såväl ursprungsprincipen som destinationsprincipen vid beskattningen av tjänster.

10.4.2 Huvudregel – ursprungsprincipen

Huvudregeln för beskattning av tjänster är ursprungsprincipen. Beskattning av tjänster sker alltså där den som producerar/tillhandahåller tjänsten bedriver sin verksamhet. Det landets skattesats tillämpas, och skatteintäkterna tillfaller säljarens etableringsland. Om säljaren är etablerad i flera medlemsländer, dvs. har ett fast driftställe i flera medlemsländer, sker beskattning i det land där det fasta driftstället från vilket tjänsten tillhandahålls är beläget. Bakgrunden till att ursprungsprincipen på detta sätt gjorts till huvudregel torde vara att flertalet tjänster åtminstone tidigare omsatts endast av lokalt verkande företag. Så är fortfarande fallet beträffande många tjänster av typ frisörtjänster, restaurangbesök, hotellövernattningar m.m. Dessa tjänster beskattas därför där frisersalongen, restaurangen, etc., är belägen. Beskattning av detta slags tjänster enligt en ursprungsprincip leder i huvudsak till en beskattning som motsvarar vad som borde följa av en destinationsprincip. Man kan i praktiken anse att beskattningen äger rum i det land där tjänsten konsumeras. Det förhållandet att den kund som utnyttjar frisersalongen, restaurangen etc. kan vara bosatt i ett

annat land innebär inte att man behöver anse att tjänsten konsumerats någon annanstans än där säljaren bedriver sin verksamhet. I vart fall skulle en sådan tillämpning av en destinationsprincip, med hänsynstagande till var kunden är hemmahörande, bli ytterst svårtillämpad.

De nuvarande reglerna med beskattning där säljaren är etablerad kan dock ge upphov till ett visst mått av "gränshandel" även för detta slags tjänster, dvs. skillnader i mervärdesskattesatser kan ge incitament till att välja frisör, restaurang etc. på andra sidan en gräns. Gränshandeln består då i att kunden uppsöker en restaurang etc. på den sida gränsen där mervärdesskatten är lägst. Men gränshandelseffekter kan även uppstå av det skälet att t.ex. en restaurang i ett medlemsland tillhandahåller cateringtjänster som utförs på andra sidan gränsen. I gränsregioner kan skillnader i mervärdesskattesatser för frisörer, restauranger etc. således ge upphov till viss konkurrenssnedvridning. En låg mervärdesskattesats på sådant som restauranger, hotell och skidliftar kan också vara ett sätt att försöka konkurrera om turismen. Även detta kan sägas medverka till något slags gränshandel i vid mening, där skillnader i mervärdesskattesatser i någon mån skulle kunna påverka var en turist väljer att förlägga sin ledighet.

10.4.3 Kulturella tjänster, byggtjänster, m.m.

För en annan grupp tjänster innebär EG-reglerna att mervärdesskatten skall tas ut i det land där tjänsten faktiskt utförs. Beskattningsresultatet påminner ofta om det som ovan nämnts vad gäller restauranger etc. I den här gruppen har det dock ingen betydelse var säljarens rörelse är etablerad.

För tjänster som avser byggnader sker beskattning där byggnaden finns. Det spelar alltså ingen roll var företaget som omsätter tjänsten är etablerad, eller var kunden är bosatt. Om en svensk har en sommarstuga i Danmark som han vill ha reparerad, skall dansk moms betalas oavsett om den anlitate hantverkaren bedriver sin verksamhet från Sverige, Danmark eller t.ex. Tyskland. För sportevenemang, kulturella evenemang, utbildning och liknande sker beskattning där evenemanget etc. fysiskt äger rum. För reparationer m.m. på lös egendom sker beskattning slutligen där reparationen fysiskt äger rum. Gränshandelseffekter på dessa konsumtionsområden kan antas vara begränsade med hänsyn till

utformningen av reglerna. Det är dock naturligtvis möjligt att ”gränshandel” kan uppstå på så sätt att en kund väljer att reparera t.ex. sin bil, hushållsapparater m.m. i ett grannland, om mervärdesskatten där är lägre. Mervärdesskattenivån för tillträde till konserter etc. skulle också i något sammanhang få betydelse för vilken plats arrangören väljer för arrangemanget.

En liknande regel finns för persontransporter, som beskattas där transporten sker. Med denna konstruktion är det svårt att se hur skilda mervärdesskattesatser skulle kunna påverka konsumenternas val på annat sätt att skattesatsen skulle kunna ha betydelse t.ex. för var man vill tillbringa sin semester. Här kommer således det ovan nämnda skälet för lågmoms på persontransport i Sverige som en konkurrensfaktor i turismindustrin in.

10.4.4 Immateriella tjänster av olika slag

En stor grupp av tjänster är sådana som har mer immateriell karaktär, t.ex. konsult- och advokattjänster, reklam- och annonsering, ADB-tjänster, bank- och försäkringstjänster, information, upplåtelse m.m. av olika rättigheter (patent, upphovsrätt), etc. En uppräkningslista finns i 5 kap 7 § ML. Gruppen innefattar även t.ex. telekommunikationstjänster och vissa former av e-handel. Dessa senare områden beskrivs emellertid separat nedan.

För detta slags tjänster gäller normalt huvudregeln, dvs. beskattning sker där det säljande företaget är etablerat (=ursprungsprincipen). En svensk konsument som köper tjänster av t.ex. en tysk advokat betalar således tysk mervärdesskatt, oavsett i vilket sammanhang konsumenten tillgodogör sig tjänsten. Det innebär också att privatpersoner kan köpa tjänster av detta slag från en näringsidkare i tredje land, utan någon mervärdesskatt i Sverige. Omvänt gäller att en i Sverige etablerad advokat alltid skall debitera svensk mervärdesskatt, oavsett i vilket EU-land kunden är bosatt. Däremot är reglerna utformade så att en svensk advokats tjänster till en kund utanför EU inte beskattas (om så inte eventuellt sker i hemlandet).

Dessa regler medför uppenbarligen att det här finns ett visst utrymme för ”gränshandel”, beroende på skillnader i mervärdesskattesatser. Det kan vara lönande att förvärva dessa tjänster i ett land där mervärdesskatten är låg, eller där mervärdesskatt alls inte tas ut. Omvänt kan reglerna innebära en viss konkurrensnackdel för svenska näringsidkare som säljer detta slags tjänster till kunder i

andra EU-länder, om skattesatsen där är lägre. Många av dessa tjänster är emellertid sådana att privatpersoner i rätt liten utsträckning förvärvar dem av näringsidkare i andra länder.

Något större betydelse kan gränshandelsaspekten möjligen ha om kunden inte är privatperson, utan t.ex. ideell förening eller annan juridisk person som inte är näringsidkare. I dessa fall kan immateriella tjänster av detta slag handlas med den mervärdesskatt som tillämpas där säljaren är etablerad.

Om kunden är näringsidkare gäller emellertid andra regler. Då sker s.k. förvärvsbeskattning (omvänd skattskyldighet) dvs. kunden har att redovisa mervärdesskatt i hemlandet enligt hemlandets skatteregler. Det spelar då ingen roll var tjänsten köps, beskattning sker alltid på samma sätt. Konkurrensproblem till följd av olika skattesatser uppkommer inte.

10.4.5 Telekommunikationstjänster, radio- och TV-sändningar

Till den grupp av tjänster som beskattas enligt ursprungsprincipen hör även telekommunikationstjänsterna. Därmed avses alla slags tjänster inom stationär och mobil telefoni, dataöverföring, Internetanslutning etc. Här avses alltså själva överföringstjänsten av samtal eller data, inte tjänster som är inriktade på innehållet i överförda meddelanden, se vidare 5 kap. 7 § andra stycket punkten 10 ML.

Telekommunikationstjänster och tillhandahållande av radio- och TV-sändningar till privatpersoner beskattas enligt ursprungsprincipen, alltså där säljaren etablerat sin verksamhet. Sådana tjänster kan alltså köpas från ett annat EU-land, med tillämpning av den skattesats som gäller där. Detta gäller såväl fast som mobil telefoni, Internettjänster, kabel- eller satellitsändningar av TV-program, etc. Omvänt skall svenska företag som säljer sådana tjänster till privatpersoner i andra EU-länder ta ut svensk mervärdesskatt. Med tanke på att tjänster av detta slag numera relativt lätt kan tillhandahållas över nationsgränser finns här ett stort potentiellt problem med skillnader i skattenivåer. Vi återkommer till detta i bedömningarna nedan.

Om dessa tjänster förvärvas från tredje land gäller dock numera att beskattning skall ske i Sverige. Telekommunikationsföretaget eller radio- och TV-företaget i tredje land skall alltså registrera sig i Sverige, och ta ut svensk mervärdesskatt om kunden är bosatt här i

Sverige. Detta gäller för övrigt även om kunden är en privatperson som visserligen inte är bosatt i Sverige men som här använder en fast anläggning för t.ex. telefoni eller kabel-TV. Detta kan t.ex. avse en dansk eller norrman som i sin sommarstuga i Sverige har ett kabel-TV abonnemang som tillhandahålls från t.ex. Norge.

Även om förvärv av telekommunikationstjänster eller radio- och TV-tjänster som säljs från tredje land således numera principiellt beskattas i Sverige, finns det vissa faktorer som måste beaktas. En faktor är kontrollsvårigheter m.m. som gör att det faktiskt kan vara svårt att i full utsträckning upprätthålla beskattningen. En annan faktor är att tredjelandsföretaget kan välja att etablera sig i något (valfritt) EU-land. I så fall gäller reglerna för EU-företag, som beskrivits ovan. Det innebär alltså att tjänsterna kan säljas till alla EU-länder med den skattesats som gäller i etableringslandet. Skilda mervärdesskattesatser i EU-länderna kan alltså innebära att etableringen av företag från tredje land styrs till de länder som har lägst skattesats.

När det gäller omsättningar av dessa tjänster mellan näringsidkare i olika länder tillämpas principen om förvärvsbeskattning. Skilda mervärdesskattesatser innebär då inga konkurrensproblem. Om förvärvaren däremot är en juridisk person som inte är näringsidkare tillämpas samma regler som de som gäller för privatpersoner.

10.4.6 E-handel/elektroniska tjänster

En väsentlig del av vad som brukar kallas E-handel avser handel med varor, men där Internet används för att söka upp och beställa de varor som kunden önskar. Varuhandel av detta slag beskattas på samma sätt som annan postorderhandel, som beskrivits ovan. Det förhållande att elektroniska förfaranden haft en roll vid varuhandeln påverkar alltså inte beskattningen.

Den del av E-handeln som väckt särskilda beskattningsproblem är i stället olika slags elektroniskt överförda tjänster. Reglerna om detta slags E-handel liknar mycket de som gäller för telekommunikation, och konkurrensaspekterna är i många avseenden desamma. Reglerna har införts 1 juli 2003 efter beslut på EG-nivå, och har uppmärksammats mycket. Ett omfattande arbete för att enas om regler för hur denna typ av handel bör beskattas har skett på ett vidare internationellt plan, framför allt inom OECD. Vid en konferens i Ottawa 1998 uppnåddes en principiell samsyn om att e-

handel bör beskattas i det land där konsumtionen sker. Denna princip har sedan utvecklats närmare i ett fortsatt arbete inom OECD.³

De nya reglerna från 1 juli 2003 innebär att elektroniska tjänster som köps från tredje land skall beskattas här i Sverige, om förvärvaren är privatperson (eller juridisk person som inte är näringsidkare). De tjänster som avses är bl.a. (jfr. exemplifieringen i 5 kap 7 § andra stycket 12 ML): webbplatstjänster, tillhandahållande på distans av programvara och uppdatering, underhåll m.m. av programvara eller utrustning, överföring av bilder och texter samt databasåtkomst, musik, filmer, spel m.m. samt undervisning på distans. Det bör noteras att den typ av tjänster som avses här är sådana tillhandahållanden som är speciellt anpassade till elektroniska media. Distansundervisning räknas t.ex. hit om det är fråga om undervisning som sker i ett elektroniskt nätverk och bygger på ett interaktivt eller databaserat förfarande. Däremot räknas en tjänst inte som "elektronisk" om den tillhandahålls på mer traditionellt sätt men där t.ex. lärare och elev korresponderar per e-mail.⁴

Den nu införda beskattningen är i princip temporär, eftersom de beslutade EG-reglerna bara gäller i tre år. Avsikten är att undersöka möjligheterna att för tid därefter förenkla beskattningen. De regler som nu gäller innefattar dock en förenkling på så sätt att ett tredjelandsföretag kan redovisa och betala mervärdesskatten i bara ett (valfritt) EU-land, även om företaget har kunder i flera EU-länder. Dock måste skatten beräknas efter skattesatsen i varje kundland, och det är också respektive kundland som slutligen skall erhålla de mervärdesskattintäkter som hänför sig till försäljningen där.

Genom dessa regler avses således att elektronisk handel från tredje land skall kunna beskattas i Sverige. Den svenska mervärdesskattens nivå skall således inte utgöra något konkurrensproblem för svenska företag som sysslar med elektronisk handel här i landet. Omvänt innebär reglerna att svenska företag som tillhandahåller detta slags tjänster till tredje land kan göra detta utan att ta ut svensk mervärdesskatt. Även här gäller således konkurrensneutralitet.

Inom EU tillämpas emellertid inte dessa regler. Där är det fortfarande, vid elektronisk handel till privatpersoner (eller juri-

³ Se Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework conditions, OECD 2001.

⁴Se prop. 2002/03:77.

diska personer som inte är näringsidkare), så att ursprungsprincipen gäller. De elektroniska tjänsterna beskattas då där det säljande företaget etablerat sin verksamhet. Svenska företag som säljer elektroniska tjänster till privatpersoner i andra EU-länder måste ta ut svensk mervärdesskatt. Vid en sådan utformning av reglerna är givetvis skillnader i mervärdesskattenivå av stor betydelse för konkurrensförhållandena. Det är här, liksom i fråga om telekommunikationstjänster, fråga om tjänster som lätt kan säljas över nationsgränser, och där det är relativt lätt för det säljande företaget att etablera sig i det land där mervärdesskattesatserna är lägst.

När det gäller sådan e-handel inom EU som avser elektroniskt överförda tjänster, och där förvärvaren är en privatperson (eller någon annan som inte räknas som näringsidkare), gäller således inte destinationsprincipen. Detta kan synas vara i konflikt med Ottawa-principerna om beskattning i konsumtionslandet. Det får emellertid anses vara accepterat att det inom ett avgränsat område som EU, med ett gemensamt system för uttag av mervärdesskatt, är möjligt att internt avvika från de generella principerna.⁵

På samma sätt som ovan beskrivits för telekommunikationstjänsterna kan tredjelandsföretag välja att etablera sig i ett (valfritt) land i EU för sin försäljning av elektroniska tjänster. Det räcker då inte med att enbart registrera sig till mervärdesskatt i landet i fråga, utan där måste ordnas personella och andra resurser i den omfattning som krävs för att ett fast driftställe skall anses föreligga. Om så är fallet blir etableringslandets mervärdesskatteregler tillämpliga. Eftersom skattesatserna varierar kraftigt, utgör mervärdesskatten en faktor vid val av etableringsland. Det har under hand från kommissionen angetts att erfarenheten av de nya reglerna är att särskilt större tredjelandsföretag som sysslar med e-handel valt att efter 1 juli 2003 etablera sig på detta sätt i EU. Även tredjelandsföretag kan således utnyttja skillnaderna i mervärdesskattenivåer inom EU.

10.4.7 Uthyrning av varor – särskilt bilar

Ett område som det kan vara lämpligt att särskilt nämna är uthyrning av lös egendom, framför allt uthyrning av transportmedel. Uthyrning av transportmedel, såsom personbilar m.m.,

⁵ Jfr. OECD-publikationen *Taxation and Electronic Commerce*, sid. 44-45, fotnot 6.

beskattas enligt huvudregeln, dvs. där uthyrningsföretaget är etablerat. Detta gäller oavsett om fråga är om korttidsuthyrning eller leasingavtal på t.ex. ett år eller mer. Dessa regler har lett till konkurrenssnedvridningar. Ett skäl till detta är skillnaderna i mervärdesskattesatser mellan EU-länderna. Ett annat skäl är att EU-ländernas regler om näringsidkares avdragsrätt för ingående skatt för personbilar skiljer sig åt, vilket skapat incitament även för företag att leasa personbilar i länder som har förmånligast avdrags- eller återbetalningsregler.

Kommissionen har lagt fram ett förslag som bl.a. avser att komma till rätta med den senare problematiken, dvs. företagets billeasing. Förslaget⁶ innebär att förvärvsbeskattningsprincipen i ökad utsträckning skall tillämpas för transaktioner mellan företag inom EU, och bl.a. omfatta uthyrning av transportmedel när dessa hyrs ut för perioder om minst 30 dagar. Dessa förslag från kommissionen rör emellertid inte uthyrning av bilar eller andra varor till privatpersoner. Skillnader i skattesatser mellan EU-länderna kan här alltså utnyttjas till att vinna skattefordelar. Som angetts ovan finns särskilda spärrar vad gäller gränshandeln med nya bilar, som säkerställer att beskattning sker i konsumtionslandet. Så är alltså inte fallet för nya bilar när de inte säljs till privatpersoner i ett annat EU-land, utan i stället leasas ut.

10.4.8 Sambandet beskattningslandsregler – skattesatsregler

De här beskrivna EG-reglerna om tillämpning av ursprungsprincipen och/eller destinationsprincipen har ett samband med EG-reglerna om skattesatser. Dessa regler, och bakgrunden till dem, har beskrivits i kapitel 4. Det finns här anledning att något kommentera sambandet mellan regelverken.

Som framgår av det nämnda avsnittet aktualiserades frågan om EG-regler för skattesatserna först i samband med införandet av EU:s inre marknad och den fria rörlighet över de inre gränserna i fråga om varor och tjänster m.m. som då infördes. Kommissionen anförde i sina första förslag att de stora skillnaderna i skattesatser skulle göra det svårt att slopa de inre gränserna utan allvarliga ekonomiska konsekvenser. En utjämning av skattesatserna behövdes om den fria handeln skulle kunna förverkligas. Kommissionen hade beaktat vissa studier i USA, som syntes innebära att

⁶ KOM(2003)822 slutlig, 23.12.2003.

skillnader i försäljningsskattesatser på upp till högst 5 procentenheter skulle vara möjliga mellan två närliggande jurisdiktioner, utan att alltför stora skattedrivna gränshandelseffekter skulle uppstå.

Med utgångspunkt i dessa överväganden presenterades initialt ett system där det föreslogs ett "band" för mervärdesskatten (normalskattesatsen) på 14–20 procent. Därvid skulle uppnås att den dåvarande faktiska spännvidden i de 12 medlemsländerna om 12–25 procent trycktes ihop till knappt hälften. Förslaget innebar dessutom en ännu större utjämning på så sätt att de vid den tiden i flera länder förekommande förhöjda skattesatserna på bl.a. olika lyxartiklar m.m., skattesatser som vanligen låg i intervallet 30–40 procent, helt skulle tas bort. Det beslut som sedermera togs av ministerrådet var emellertid inte fullt så restriktivt. Miniminivån blev visserligen 15 procent, men någon formell övre gräns för normalskattesatsen sattes inte. I det avseendet beslöts endast ett uttalande till protokollet att medlemsländerna skulle åta sig att göra sitt yttersta för att hålla spännvidden inom högst 10 procentenheter. Dessutom förbjöds de förhöjda skattesatserna.

Det beslut som ministrarna tog kan sägas innebära att man i stor utsträckning överlätit på marknadskrafterna att bestämma graden av harmonisering av mervärdesskattesatserna. Utan formella beslut om en långtgående harmonisering av skattesatserna öppnades gränserna för gränshandel av olika slag, dock med vissa restriktioner i enlighet med vad som angetts ovan. Det har lett till en faktisk utjämning av mervärdesskattesatserna. Denna utjämning har dock åtminstone ännu inte nått så långt som kommissionen förespråkade i sitt ursprungliga harmoniseringsförslag.⁷ För att undvika en konkurrens nedåt har en miniminivå överenskommit. Det är upp till varje medlemsland att avgöra hur långt över denna gräns som man kan gå, med beaktande av de konkurrensproblem och/eller skattebortfall som kan uppstå till följd av olika slags gränshandel.

När det gäller de reducerade mervärdesskattesatserna var kommissionens principiella inställning att sådana helst borde undvikas. Med tanke på den faktiska situationen i medlemsländerna föreslogs dock ett mycket begränsat utrymme för lågmoms. Det skulle avse ett fåtal olika varor och tjänster, och det skulle vara obligatoriskt att ha lågmoms inom detta område. Skattesatsen

⁷ I kapitel 4.4 redogörs för de skattesatser som tillämpas inom EU och den utveckling som har skett sedan 1968.

skulle kunna variera mellan 4 och 9 procent. Rådets beslut blev att tillåta lågmoms inom ett betydligt större område, och att inte göra lågmomsen obligatorisk. Dessutom skulle medlemsländerna få ha två olika valfria skattesatser för lågmomsen, alltså sammanlagt högst tre momssatser. Minimivån skulle dock vara 5 procent, utan gräns uppåt. Det är väsentligen dessa regler som gäller idag.

De regler som beslutades innebar således att ett land kan ha lågmoms, ner till som lägst 5 procent (övergångsvis i vissa länder ännu lägre), på varor och tjänster som i ett grannland kan beskattas med full moms, upp till 25 procent. Konkurrenssnedvridningseffekterna skulle därmed kunna bli mycket betydande, med hänsyn till de friheter för gränsöverskridande handel som infördes med den inre marknaden. Dessa effekter motverkas dock av att det område inom vilket lågmoms är tillämpligt mestadels inte innefattar sådana varor och tjänster som är särskilt attraktiva ur gränshandelsynpunkt. Detta har i alla fall varit en tanke, och en mycket viktig sådan, bakom valet av område där lågmoms ska kunna förekomma.

Det område där lågmoms är tillåtet (jfr. kapitel 4) omfattar endast ett fåtal varuslag. Det viktigaste är livsmedel. För närvarande varierar mervärdesskatten för livsmedel mellan 0 och 25 procent i EU-länderna.⁸ Gränshandel med livsmedel torde inte vara obetydlig.⁹ Kapitalvaror av olika slag, som med fördel skulle kunna gränshandlas för att vinna mervärdesskattefordelar, kan dock inte ha lågmoms. Incitamentet till gränshandel vad gäller kapitalvaror kan alltså endast uppstå inom ramen för de skattesatsskillnader som finns inom 15–25 procentområdet.

I övrigt innefattar lågmomsområdet mest olika slags tjänster, varav många är sådana att handel över gränserna inte är särskilt aktuell. Det viktigaste lågmomsområdet där stora gränshandels-effekter kan uppstå är antagligen radio- och TV-sändningar. Som förut konstateras beskattas sådana sändningar i det EU-land där den som säljer tjänsterna har etablerat sig, oavsett var kunden är bosatt eller utnyttjar tjänsten. Lågmoms i ett valt etableringsland kan utnyttjas för sändningar till EU-länder som tillämpar full

⁸ Se tabellerna i kapitel 4 samt kommissionens publikation 2008/2004 VAT Rates Applied in the Member States of the European Community – Situation at 1st september 2004. Att lägre skattesatser än 5 procent kan förekomma för livsmedel beror på olika övergångsvisa särregler i en del av medlemsländerna.

⁹ Av det danska Skatteministeriets rapport om gränshandel 2001 synes t.ex. framgå att livsmedel är den mest omsatta varan i gränshandeln i trafiken över Öresund, bortsett från vin och öl. Om detta beror på mervärdesskatteeffekter är dock osagt, men det anges i rapporten (s. 414) att just livsmedel är ett av de mest intressanta områdena när det gäller gränshandelseffekter beroende på skillnader i mervärdesskattesatser.

moms på tjänster av detta slag. För närvarande förekommer mervärdesskattesatser för betal-TV eller kabel-TV på ner till 5,5 procent. Ett annat område som kan nämnas är t.ex. hotell, persontransporter och idrottsanläggningar m.m., där en del länder tillämpar full mervärdesskatt, upp till 25 procent, men där många länder tillämpar lågmoms. Här kan skillnader i mervärdesskatt tänkas ha viss betydelse för turismnäringen.

En slutsats som kan dras är att det ur gränshandelssynpunkt bör övervägas noga i vilka fall medlemsländerna skall få använda lägre moms än den generella nivån på minst 15 procent. Dagens regler medger i vissa fall användandet av lågmoms inom områden där inte obetydliga gränshandelsmöjligheter finns. I kommissionens förslag den 23 juli 2003 avseende vissa ändringar i bestämmelserna om lågmoms¹⁰ anges dock att det enligt kommissionens uppfattning inte finns något bevis för att nuvarande regler gett upphov till sådana allvarliga konkurrensnedvridningar som påkallar radikala åtgärder för att uppnå större harmonisering av skattesatserna. Ett undantag här skulle dock vara de särregler som gäller för vissa länder, och som för dessa (men enbart dessa) länder tillåter lågmoms på bl.a. restauranger.

10.5 Den framtida utvecklingen i EU

De nuvarande principerna inom EU för mervärdebeskattningen bygger som framgått ovan på en blandning av ursprungs- och destinationsprinciperna. I många fall tillämpas en ursprungsprincip, t.ex. när det gäller privatpersoners inköp av varor i andra EU-länder (förutsatt att de själva transporterar varorna). Ursprungsprincipen gäller i stor utsträckning också inom tjänsteområdet. Denna tillämpning av ursprungsprincipen ger möjlighet till gränshandel i vid mening. Därmed uppstår också ett tryck på en utjämning av skattesatserna.

För att bedöma vilken roll internationaliseringen kan komma att spela framöver vid bestämmande av de svenska mervärdesskattesatserna är det betydelsefullt vilken utveckling som kan förutses inom EU när det gäller tillämpningen av de olika beskattningsprinciperna. Något bör därför denna fråga utvecklas här. Det kan dock genast sägas att bedömningen är osäker.

¹⁰ KOM(2003)397 slutlig.

Formellt finns alltså en bestämmelse, beslutad av ministerrådet 1991 om att på sikt allmänt övergå till en ursprungsprincip = "det slutliga mervärdesskattesystemet". Detta var tänkt att kunna genomföras 1997, efter en övergångsperiod omfattande åren 1993–1996. Bestämmelsen finns intagen i artikel 281 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen är konstruerad så att nya (enhälliga) beslut på ministernivå krävs för att övergången skall bli verklighet. Om en sådan generell övergång till ursprungsprincipen skulle komma att ske kan detta bedömas få stora konsekvenser för medlemsländerna. Övergången torde komma att kräva en långtgående samordning av mervärdesskattenivåerna. Det har också förutsatts att något slags utjämningsmekanism eller "clearingordning" skulle behövas, som skulle säkerställa att mervärdesskatteintäkterna fördelas på ett rättvist sätt mellan länderna.

Beredvilligheten hos medlemsländerna att närmare diskutera en faktisk övergång till en allmän ursprungsprincip har varit låg. Det finns dock åtminstone på vissa håll fortfarande ett stöd för principen som sådan. Detta har bl.a. tagit sig uttryck i att det uttalats ett motstånd mot åtgärder som innebär ett ökat användande av destinationsprincipen, eftersom detta skulle innebära ett fjärmande från slutmålet om en generell ursprungsprincip.

Kommissionen har principiellt hållit fast vid tanken på en framtida övergång till en allmän tillämpning av ursprungsprincipen vid handel med varor och tjänster inom EU. I de olika strategi-program som kommissionen lagt fram under senare år har detta dock tonats ner. I stället synes inställningen vara att så länge man inte i grunden kan ändra förutsättningarna genom att införa helt nya principer, och övergå till det slutliga systemet, kan det finnas behov av att på kort och medellång sikt i viss mån öka användningen av destinationsprincipen.¹¹ Detta skulle i så fall vara motiverat av de konkurrenssnedvridningar som annars uppkommer, framför allt vid omsättning av vissa tjänster. I ett förslag från kommissionen 23.12.2003¹² tas frågan upp om ändring av vissa av reglerna för beskattning av tjänster, och en viss övergång till destinationsprincipen förespråkas då.

Enligt kommissionen bör en utökad användning av destinationsprincipen medföra att medlemsstaternas nuvarande relativa frihet att bestämma skattesatsnivåerna inte behöver medföra konkurrenssnedvridningar. Förslaget gäller omsättningar mellan

¹¹ KOM(2003)614 slutlig, 20.10.2003, särskilt avsnitt 3.3.

¹² KOM(2003)822 slutlig.

näringsidkare, men det aviseras att kommissionen vid en senare tidpunkt kommer att ta upp frågan om ändring av reglerna också när privatpersoner agerar som kunder. Inriktningen skall då vara att i större utsträckning än idag åstadkomma en beskattning av tjänster på den plats där dessa faktiskt konsumeras. Enligt kommissionen kan dock sådana åtgärder inte bli aktuella om man inte inför väsentligt förenklade system för beskattningsförfarandet. Kommissionen avser då system med "en enda kontaktpunkt" (eller "one-stop shop") av det slag som nyligen införts för företag från tredje land som säljer e-handelstjänster till konsumenterna i EU.

Om kommissionen framöver lägger fram förslag av denna innebörd, och medlemsländerna godtar förslagen, skulle detta i vissa fall snarast öka möjligheterna till att behålla skillnader i moms nivåer i medlemsländerna. Detta skulle t.ex. kunna gälla tillhandahållanden inom EU av elektroniska tjänster, telekommunikationstjänster, radio- och TV-tjänster, m.m. Det får emellertid ännu så länge betraktas som oklart vad som kan accepteras av medlemsländerna. Det går inte att bortse från att nuvarande regler med beskattning enligt ursprungsprincipen i en del fall har positiva statsfinansiella effekter för vissa medlemsländer, som på detta sätt kan öka sin skattebas. De positiva effekterna av ändrade beskattningsprinciper för länder med hög skattenivå motsvaras av försämringar för länder med de lägsta skattenivåerna. Ett synsätt som framförts är därför att de länder som har höga mervärdesskattesatser lämpligen på eget initiativ kan sänka dessa, vilket skulle bespara de andra länderna behovet av ändringar.

Det är således oklart vilken utveckling som eventuellt kan komma att ske framöver beträffande EG-regelverket. Klart är att vissa viktiga inslag i nuvarande regelverk inte blir föremål för nya överväganden. Detta gäller inte minst privatpersoners principiella rätt att handla varor i valfritt medlemsland.

10.6 Skattebasutredningens slutsatser

Skattebasutredningen konstaterar, SOU 2002:47 (s. 465 ff.) att mervärdesskatten i mångt och mycket kan betraktas som EU:s gemensamma skattebas. Momsen är bl.a., tillsammans med (vissa delar av) punktskatteområdet, det område där EU har mest långtgående planer på samarbete. På lång sikt finns det, enligt utredningen, en uppenbar risk för att det kommer att bli svårt för

ett enskilt land inom EU att avvika avsevärt när det gäller moms-skattesats. Detta gäller med anledning av en ökad gränshandel, både med våra närmaste grannländer men även med länder längre bort p.g.a. möjligheten att handla via Internet.

Skattebasutredningen konstaterar att det idag finns ett mycket starkt tryck på Sverige och andra länder med hög moms att harmonisera denna på tjänsteområdet. De länder som har hög moms är ensidigt förlorare på olikheterna. Det allvarliga är inte främst mervärdesskattebortfallet, utan risken för utflyttning av verksamheten. Detta kan på sikt skapa allvarliga problem. För E-handel och andra internationellt konkurrensutsatta tjänster anser Skattebasutredningen att Sverige bör verka för att EG-reglerna ändras så att det blir möjligt att införa en särskild skattesats just för dessa tjänster, en skattesats som dock bör få vara lägst 15 procent.

Skattebasutredningen drar slutsatsen att en rimlig ambition är att Sverige försöker komma ned till en momsnivå på 20 procent. Ett första odramatiskt steg, som dessutom skulle ha andra fördelar, vore att rensa bland de lägre momssatserna och undantagen från beskattningen. Den lägre matmomsen är därvid enligt utredningen den första kandidaten. Det borde enligt Skattebasutredningen på detta sätt kunna skapas utrymme för att sänka normalskattesatsen till 22 procent.

Skattebasutredningen redovisar (betänkandet, s. 241 ff) en vetenskaplig analys av gränshandel och skattekonkurrens som sammanställts på utredningens initiativ.¹³ Analysen är i första hand inriktad mot gränshandel med varor, särskilt alkohol- och tobaksprodukter. Den visar framför allt att betydande välfärdsvinster skulle kunna uppnås genom ett samarbete mellan länderna som innebär minskad skattekonkurrens, och att detta skulle ge större möjligheter till samhällsekonomiskt optimala skattenivåer för alla samverkande länder.

10.7 Erfarenheter från Danmark

Utredningen har vid ett besök i Danmark på det danska skatteministeriet inhämtat uppgifter om bl.a. i vilken utsträckning gränshandelsproblem föreligger med nuvarande danska mervärdesskattesatsstruktur. Danmarks situation är av intresse bl.a. mot

¹³ Analysen har utförts av Michael Keen och finns redovisad i *Swedish Economic Policy Review*, vol. 9 nr. 1, 2002.

bakgrund av att en i princip helt enhetlig mervärdesskattenivå tillämpas, nämligen 25 procent.

När det gäller gränshandelsaspekter på mervärdesskatten ansågs vid besöket att det nu framför allt är kapitalvaror som är bekymret. Så kallat "fjärrköp" som innebär att kapitalvaror köps från Tyskland, där mervärdesskatten normalt är 16 procent, har fått stor betydelse. Köparen måste själv arrangera transporten hem till Danmark, för att tysk mervärdesskatt skall gälla. Dvs., säljaren får inte ta befattning med transporten, däremot kan köparen arrangera med en fristående kommersiell transportör som ombesörjer att varorna anländer till köparens bostad. Det finns färdiga lösningar för detta, och de varor som säljs på detta sätt kan ha ursprung i Danmark, och levereras från Danmark via en mellanman i Tyskland. Det kan vidare vara möjligt att service, garantireparationer m.m. efter köpet kan erhållas i Danmark.

Dessa möjligheter har lett till att varor som t.ex. husvagnar och båtar i stort sett inte alls längre säljs med dansk moms. Problem finns också med s.k. vitvaror. Man menade att verksamheten utgör ett stort hot. För närvarande finns det dock inga planer på att sänka mervärdesskatten.

Danmark tillämpar full mervärdesskatt 25 procent även på varor och tjänster som är intressanta för turister, t.ex. hotelluppehåll (ett undantag är dock vissa persontransporttjänster, som är undantagna från beskattning). Detta ansågs emellertid inte vara något problem, i vart fall ur statsfinansiell synpunkt. En lägre mervärdesskatt på tjänster av detta slag skulle enbart innebära att skatteinkomsterna som genereras av turismen skulle minska.

Det danska skatteministeriet lämnade i mars 2002 efter olika undersökningar om danskarnas inköpsvanor en rapport om gränshandel 2001. Rapporten behandlar i huvudsak punktskattebelagda varor. Gränshandelseffekterna har framtvingat betydande sänkningar av punktskattesatserna på framför allt alkohol och tobak men också på bl.a. bensin. När det gäller gränshandeln med andra varor än alkohol och tobak konstateras att denna är stor, och motsvarar mer än hälften av danskarnas inköp utomlands. Av denna undersökning framgick emellertid exempelvis att det, åtminstone under 2001, endast var 0,9 procent av alla danskar (uppgift om hur stor andel detta var av det antal danskar som överhuvudtaget handlade vitvaror det året är inte känt för utredningen) som någon gång under året handlat vitvaror på andra sidan landgränsen (mot Tyskland). Å andra sidan konstateras det att

eftersom varje inköp kan röra stora belopp, det totala skattebortfallet kan vara betydande. Mot detta kunde emellertid ställas att det finns ett betydande inslag av tyska inköp av möbler på den danska sidan gränsen, som uppenbarligen inte motiveras av mervärdesskatten men i stället av att det i Danmark finns ett annat utbud av möbler i exklusiv skandinavisk design. I själva verket skulle den totala balansen av gränshandeln när det gäller detta slags kapitalvaror därför väga över i dansk favör. Sammanfattningsvis var slutsatsen att det under de dåvarande förhållandena inte går att anföra gränshandeln som argument för en nedsättning av den danska mervärdesskatten.

Rapporten pekar på att möjligheten för danskar att fjärrköpa med tysk mervärdesskatt borde vara intressant i fråga om dyrare musikinstrument, båtar, husvagnar, porslin, pälsar, konstföremål, musikanläggningar, datorer, m.m. När rapporten skrevs uppfattades emellertid att detta inte slagit an fullt ut, även om danska företag organiserat inköpsverksamhet av detta slag. Ett skäl för detta långsamma genomslag antogs vara att köparna inte känt sig trygga med leveranserna.

Vid utredningens besök i Köpenhamn 2003 synes emellertid skatteministeriet då sett mer allvarligt på problemen, och bedömt att fjärrköpskonceptet utgjort ett verkligt hot mot den danska skattebasen.

Utredningen har sedermera också erfarit att det i Danmark på senare tid observerats ökade problem med mervärdesskatten inom telekommunikationsområdet, där vissa operatörer börjat marknadsföra telefonitjänster till danska konsumenter från etableringar i andra EU-länder där mervärdesskattesatsen är lägre.

10.8 Utredningens bedömning

10.8.1 Inledning

I huvudsaklig anslutning till Skattebasutredningens slutsatser gör utredningen den bedömningen att internationaliseringsaspekterna är en mycket viktig faktor vid utformning av en kommande skattesatsstruktur för mervärdesskatten. Som inledningsvis konstaterats har sådana aspekter knappast alls varit bestämmande för utformningen av nuvarande moms nivåer. Detta är enligt utredningens bedömning en avsevärd brist. Det totala uttaget av mervärdesskatt

är högt i Sverige. Möjligheterna att i framtiden upprätthålla ett så pass högt samlat skatteuttag ökar om vi väljer en skattesatsstruktur som är rationell med tanke på internationaliseringen.

En fråga som behöver analyseras är vilka aspekter som kan läggas på den nuvarande svenska normalskattenivån 25 procent. Medför internationaliseringen att vi bör räkna med att denna nivå behöver sänkas till 22 procent och eventuellt på längre sikt till 20 procent, som Skattebasutredningen funnit?

En annan fråga som bör belysas är om det med hänsyn till de internationella aspekterna finns skäl för de lägre skattesatserna 0, 6 resp. 12 procent, som vi idag tillämpar på vissa områden. Därvid bör också beaktas möjligheten av att det kan finnas andra områden där lågmoms skulle kunna motiveras av internationaliseringsskäl.

I det följande diskuteras internationaliseringseffekterna. Det kan åberopas en rad andra skäl för att tillämpa olika mervärdesskattenivåer. Den slutliga avvägningen måste innefatta alla dessa skäl, och blir till sist en fråga för en samlad bedömning som måste göras på politisk nivå.

10.8.2 Normalskattesatsen 25 procent

Det är framför allt vårt medlemskap i EU som aktualiserar frågan om mervärdesskattenivån 25 procent. På senare tid har dessutom den tekniska utvecklingen vad gäller telefoni och elektronisk handel kommit att få betydelse. Detta är två faktorer som tidsmässigt kommit att få betydelse ungefär samtidigt – samtidigt som Sverige blev medlem i EU 1995 började under 1990-talet en liberalisering, en teknisk utveckling och en marknadsutveckling som innebär att tjänster såsom telefoni m.m. börjat tillhandahållas över gränserna på ett sätt som inte varit möjligt några år tidigare. Ännu är denna faktiska internationalisering av tjänstemarknaden sannolikt bara i sin början.

Innan medlemskapet i EU skyddade oss våra yttre gränshinder från mer betydande gränshandel på varuområdet. För varor av olika slag upprätthölls destinationsprincipen i stort sett fullt ut, dvs. varor som togs in till Sverige blev i stort sett alltid föremål för svensk mervärdesskatt. Omvänt kunde t.ex. personer bosatta i andra EU-länder köpa varor momsfritt här, en möjlighet som numera endast finns kvar för personer från tredje land. Det kan därför sägas att mervärdesskattens nivå för olika varor inte spelade

någon större roll i gränshandelssammanhang. Den svenska skattebasen kunde i princip inte undergrävas av gränshandel, och svenska detaljister hade heller inga större konkurrensproblem i förhållande till handel i grannländerna. Det fanns vissa frigränser, som innebar att varor till lågt värde kunde gränshandlas, på ungefär samma sätt som då gällde för alkoholprodukter där det t.ex. skattefritt kunde införas 1 liter sprit. Men, på samma sätt som gällde för alkoholdryckerna, fanns det inte något omedelbart hot mot den svenska skattebasen.

Som tidigare beskrivits innebär EU-medlemskapet ändrade förutsättningar. Gränshandeln med varor inom EU är fri för nästan alla kapitalvaror, oavsett värdet. Som framgått ovan har detta för Danmarks del lett till uppkomsten av "fjärrhandel" med kapitalvaror. Danmarks situation är besvärlig genom att det finns en landgräns med ett grannland som har en av EU:s lägsta mervärdesskattesatser, 16 procent, samtidigt som Danmark har den högsta skattesatsen, 25 procent. Sveriges geografiska läge borde innebära något mer begränsade risker även om vi också tillämpar skattesatsen 25 procent. Hur handel av detta slag utvecklar sig beror inte enbart på skillnader i mervärdesskattesatser. Olika praktiska skäl kan göra att konsumenterna inte i praktiken utnyttjar möjligheten att minska sin momsbelastning. Prisnivåerna i olika länder behöver inte alltid motsvara skillnader i mervärdesskattesatser, och prisjämförelser kan dessutom vara svåra att göra med olika valutor och eventuellt olika försäljningsvillkor i länderna.

Det är emellertid sannolikt att vi till följd av skillnader i mervärdesskattesatserna kommer att se en ökad gränshandel i framtiden. För dyrare varor som husvagnar, fritidsbåtar¹⁴, smycken etc. betyder skillnader i mervärdesskatt om upp till 10 procentenheter ett betydande incitament till handel i andra länder. På det sätt som börjat förekomma i Danmark kan handel av detta slag komma att uppstå i organiserade former. Begagnade bilar är för närvarande ett område där mycket stor gränshandel redan förekommer, framför allt med Tyskland. Det är inte bara mervärdesskatteskillnaderna som driver denna handel. Det faktum att det i den tyska bilens pris ingår 16 procent mervärdesskatt, medan motsvarande bil som sålts ny i Sverige beskattats med 25 procent, måste emellertid vara en väsentlig förklaring till handeln. Om det inte i EG:s momsregler

¹⁴ När det gäller fritidsbåtar finns dock restriktioner när det gäller nya fritidsbåtar som är längre än 7,5 m. Även t.ex. en ny motorbåt om 7,5 m. eller därunder kan emellertid motsvara försäljningsvärden av flera hundra tusen kr.

funnits en spärr för gränshandel med nya bilar, är det sannolikt att också nybilsförsäljningen till betydande del fått känna på effekterna av skattesatsskillnaderna.

En skattedriven gränshandel när det gäller kapitalvaror och andra varor innebär inte enbart ett bortfall av skattebas för den svenska konsumtionsbeskattningen. Gränshandeln kan, om den i huvudsak bara går i ena riktningen, också medföra minskad sysselsättning och andra negativa effekter i Sverige.

När det gäller varor av olika slag tycks det också finnas en tendens till åtgärder som syftar till att kringgå postorderförsäljningsreglerna. Det är alltså "fjärrhandel" som konstrueras så att beskattning ska kunna ske i ursprungslandet genom att säljaren inte tar befattning med transporten av varorna till konsumtionslandet. Marknadsföring av sådana koncept sker gentemot svenska kunder på Internet, framför allt i fråga om alkoholdrycker¹⁵, men detta kan också komma att utvecklas till andra varugrupper.¹⁶

På tjänsteområdet kan en mervärdesskattesats om 25 procent i framtiden visa sig bli problematisk, om den inte redan är det. Det gäller då framför allt tjänster som numera på ett enkelt sätt kan tillhandahållas över gränserna, särskilt telekommunikation, radio- och TV-tjänster och elektronisk handel. Som beskrivits ovan innebär de nuvarande EG-reglerna att detta slags tjänster inom EU beskattas enligt ursprungsprincipen, dvs. i det land där säljaren etablerat sin verksamhet. Att etablera en verksamhet i något annat land för att sälja detta slags tjänster kan vara lätt ordnat, det kräver inga större personella eller tekniska resurser. De resurser som behövs kan dessutom i större eller mindre omfattning upphandlas från underentreprenörer. Om skattenivåerna skiljer sig åt mellan medlemsländerna innebär detta ett incitament till att sälja tjänsterna från det land som tillämpar lägst mervärdesskattesats. En i media beskriven yttring av detta är att vissa företag, även svenska, som säljer telefonitjänster registrerat sig till mervärdesskatt på Madeira, där tillämplig skattesats är 13 procent¹⁷, eller överhuvud-

¹⁵ Se t.ex. den mot svenska kunder riktade marknadsföringen på Taxfreestore.com eller Cybeerwine.com.

¹⁶ EG-domstolen har i det s.k. Man in Black-målet, C-296/95, prövat en konstruktion av detta slag och underkänt konceptet. I vad mån de något avvikande "upplägg" som nu marknadsförs skulle kunna leda till en annan bedömning framstår som något osäkert.

¹⁷ När det gäller telefonitjänster och elektronisk handel får EU:s medlemsländer enbart tillämpa normalskattesatsen, dvs. lägst 15 %. För vissa särskilda områden gäller dock speciella regler, och det är fallet med den portugisiska ön Madeira som kan tillämpa lägre momssatser för företag som etablerats där (den lägre mervärdesskattesatsen anges vara

taget i sådana EU-länder som har låg moms. Svenska privatpersoner (eller andra som inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt) har därför fått telefonräkningar med 13 procent moms, som tillfallit den portugisiska staten, i stället för den svenska momsen om 25 procent. Det finns starka incitament till denna typ av aktiviteter, som inte bara undandrar Sverige betydande momsbelopp utan som också snedvrider konkurrensvillkoren för kvarvarande svenska operatörer. För närvarande pågår, beträffande försäljningen till Sverige, en prövning av om de villkor som krävs för att tjänsterna verkligen skall anses omsätta från utlandet är uppfyllda.

Som nämnts ovan har regler införts som innebär att tredjelandsföretag som säljer tjänster av detta slag till privatpersoner i EU måste betala moms i varje konsumtionsland. Även tredjelandsföretagen kan emellertid åstadkomma en etablering på t.ex. Madeira, och omsätta tjänsterna därifrån till alla konsumenterna inom EU. När det gäller tredjelandsföretagen finns dessutom den aspekten att en effektiv beskattning överhuvudtaget kan vara svår att upprätthålla, vilket beskrivs närmare i en av expertrapporterna till Skattebasutredningen¹⁸.

Det är därför uppenbart att det i fråga om tjänster av detta slag, således telekommunikation, radio- och TV samt elektronisk handel, krävs åtgärder. En möjlig utväg är att EG-reglerna ändras. Det är för närvarande osagt om det går att uppnå acceptans från alla EU-länder för något sådant, bl.a. med tanke på att nuvarande regler inte medför problem för alla länder utan enbart för dem som har en högre skattenivå. Länder med låg skattenivå tjänar däremot på reglerna. Det är alltså oklart om det går att åstadkomma ett enhälligt beslut om att detta slags tjänster skall beskattas enligt destinationsprincipen för handel inom EU. Så länge Sverige har en hög normalskattesats ligger det dock i Sveriges intresse att verka för en sådan ändring.

Det är också högst oklart om det skulle vara möjligt att, som Skattebasutredningen rekommenderar, ändra EG-reglerna så att en speciell skattesats för just detta slags tjänster kan införas. En sådan ändring skulle innebära att Sverige kunde sänka skatten på just detta slags konkurrensutsatta tjänster, men behålla en högre allmän

baserad på särskilda regler i Portugals anslutningsfördrag, KOM (2003:397) fotnot 29). Se även artikel 12.6 i sjätte direktivet.

¹⁸ Expertrapport 7, Beskattning av internationell elektronisk handel, professor Sven-Olof Lodin.

momsnivå. Det förefaller måhända mindre sannolikt att denna sista idé skulle kunna vinna gehör, eftersom en huvudprincip för närvarande ansetts vara att sådana tjänster som kan handlas över gränserna inte överhuvudtaget bör tillåtas få ha reducerad skattesats.

Ett uppenbart problem är också att oavsett vilka regler som fastställs, dessa i många fall kan kringgås eller ignoreras och att risken för upptäckt då är varierande. Incitamentet kan därför i sådana fall kvarstå alldeles oavsett regelverket.

Den åtgärd Sverige på egen hand kan vidta för att åtminstone minska problemen, vare sig de nu relateras till fjärrhandel med varor eller till telekommunikationstjänsterna och e-handeln, är att sänka den generella momsnivån 25 procent. Uppenbarligen skulle inte alla problem elimineras om mervärdesskatten sänks till t.ex. de 22 procent och på längre sikt 20 procent som Skattebasutredningen diskuterat. Men även en sådan ändring skulle minska spänningarna i systemet, och därför vara betydelsefull. En ofinansierad nedsättning av 25 procents nivå skulle dock innebära stora statsfinansiella kostnader. Sådana åtgärder är svåra att motivera i nuläget, eftersom man uppenbarligen inte kan hävda att situationen redan är sådan att en sänkning av skattesatserna skulle ge en sådan ökning av skattebaserna att detta verksamt kan bidra till finansieringen. Att lämna något sådant förslag ingår heller inte i utredningens uppdrag.

Men det är mer realistiskt att en nedsättning av 25 procents nivå kan åstadkommas genom en omfördelning inom den nuvarande skattesatsstrukturen så att den generella nivån, utan statsfinansiella effekter, sänks. Detta kan åstadkommas genom att de nuvarande lägre skattesatserna slopas, så att samtliga varor och tjänster beskattas enhetligt.

10.8.3 De lägre skattesatserna 0, 6 och 12 procent

Som nämnts tidigare har inte internationaliseringens krav legat bakom val av områden där lägre mervärdesskattesatser tillämpas. De lägre mervärdesskattesatserna har ofta historiska skäl, rättviseskäl etc. som motivering. Det utesluter inte att lågmoms på ett visst område kan vara motiverat av internationella konkurrensaspekter. Som också beskrivits tidigare är EG-reglerna emellertid så utformade att utrymmet för lågmoms principiellt begränsas

till varor och tjänster som inte är känsliga ur gränshandels-synpunkt.

Det statsfinansiellt viktigaste området för lågmoms är livsmedel. Viss gränshandel med livsmedel har alltid förekommit. För svensk del torde denna gränshandel gå i båda riktningarna. Svenska konsumenter köper vid besök i t.ex. Danmark och Tyskland inte bara alkohol, utan också andra livsmedel. Omvänt förekommer en betydande gränshandel från Norge, och Norges beslut att sänka mervärdesskattenivån på livsmedel har delvis motiverats av att Sverige tillämpar lågmoms. Det är, enligt utredningens mening, ändå svårt att se att gränshandelsaspekter alls kan vara något tungt vägande skäl varför Sverige skall tillämpa lågmoms på livsmedel. Danmark tillämpar full moms 25 procent på livsmedel, vilket för vår del uppenbarligen minskar eventuella risker för en ökad negativ gränshandel om livsmedelsmomsen höjs till t.ex. 22 procent.

För övriga varor med lägre moms, nämligen böcker, tidningar samt vissa konstverk, kan inte heller gränshandelseffekterna antas vara betydelsefulla vid en höjning av skattenivån. Böcker kan köpas från utlandet genom postorderhandel från andra EU-länder, men för sådan handel skall ju som beskrivits tidigare svensk moms tas ut om verksamheten är av större omfattning. Ett möjligt problemområde skulle kunna vara den typ av verksamhet som förekom innan mervärdesskatten sänktes från 25 till 6 procent på tidskrifter.¹⁹ Det förekom då att åtminstone ett tidskriftsförlag började distribuera prenumererade tidskrifter från Åland, för att försöka undvika svensk mervärdesskatt. Skulle denna distribution öka i omfattning vid en eventuell höjning av mervärdesskatten på tidskrifter, kan åtgärder liknande dem Danmark vidtagit (se fotnot 19) behöva övervägas för att försvåra ett sådant kringgående.

S.k. 0-moms, dvs. undantag från skatteplikt men med rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt, förekommer främst för vissa läkemedel, nämligen sådana som lämnas ut enligt recept. Reglerna omfattar alltså i princip vissa läkemedel som hanteras av de svenska apoteken, och som dessutom till stor del omfattas av subventionssystem. Om momsens skulle höjas för dessa läkemedel kan detta knappast ha några märkbara gränshandelseffekter.

¹⁹ Danmark som har haft samma problem har begärt och fått ett särskilt undantag från direktivet i syfte att stoppa denna typ av kringgående av lagstiftningen. Se rådets dokument 6549/05 FISC 21 OC 89.

På tjänsteområdet omfattar lågmomsen sådant som knappast går att gränshandla i egentlig mening. Däremot är flera av tjänsterna sådana att de i större eller mindre omfattning säljs till turister. Mervärdesskatten kan då vara en konkurrensfaktor. Det gäller kanske främst mervärdesskattesatsen 12 procent för hotellen och campinganläggningarna, även om särskilt hotellrum i betydande omfattning betalas av företag för vilka mervärdesskattens nivå saknar betydelse till följd av avdragsrätten eller återbetalningsrätten.

Att momsivån 6 procent tillämpas för persontransporter kan givetvis också ha betydelse för turismen, även om en stor del av persontrafiken i Sverige naturligtvis inte har någon koppling till turism. Det är också så att all gränsöverskridande persontrafik till och från Sverige är helt befriad från mervärdesskatt.

Även den lägre mervärdesskattesatsen, 6 procent, på olika kulturella evenemang såsom konserter, bio m.m. kan vara av viss betydelse ur turismsynpunkt, liksom t.ex. den lägre momsen på skidliftar, 12 procent, eller djurparker, 6 procent. För t.ex. museer gäller emellertid i de allra flesta fall undantag från mervärdesskatt.

När det gäller turisternas inköp i Sverige omfattar dessa emellertid inte bara de nu nämnda tjänsterna. Turisterna köper också varor och tjänster av många olika slag, som för närvarande beskattas med 25 procent. Det gäller t.ex. restauranger, bensin, inträde till nöjesparker och äventyrsanläggningar och mycket annat. En skatteomläggning som innebär att momsen i dessa fall sänks är också betydelsefull ur turismsynpunkt. Att en sådan skatteomläggning totalt sett skulle medföra några negativa effekter för turismen är därför ingalunda klart. Däremot skulle det för vissa enskilda verksamheter inom turismindustrin i Sverige kunna innebära nackdelar, medan annan verksamhet gynnas.

10.8.4 Slutsats

Utredningens slutsats är att internationaliseringsaspekterna talar för en övergång till en enhetlig skattesats. Detta är framför allt motiverat av att en sådan omläggning möjliggör en sänkning av den generella mervärdesskattenivån med drygt tre procentenheter, till 21,7 procent. Därigenom uppnås, utan någon minskning av skatteintäkterna, en skattenivå som ligger betydligt närmare den nivå som är vanlig i flertalet andra EU-länder, där genomsnittet för normal-

skattesatsen ligger strax under 20 procent. En sådan sänkning av den generella nivån är visserligen inte stor nog för att Sverige skall komma att höra till de länder som gynnas av skattekonkurrensen, men det är ändå ett betydelsefullt steg. I likhet med Skattebasutredningen anser utredningen att det, ur ett internationaliseringsperspektiv, på lite längre sikt vore bra om normalskattesatsen kunde sänkas ytterligare något ner mot 20 procentsnivån.

När det gäller de nuvarande lägre skattesatserna som Sverige har i dag kan utredningen däremot inte finna att de är välmotiverade ur ett internationellt konkurrensperspektiv. Visserligen har många och i en del fall flertalet andra EU-länder också lågmoms på samma områden som vi har, men uppfattningen är att skattesatsskillnaderna här inte ger upphov till några större problem. Det är således, ur ett internationaliseringsperspektiv, att föredra att dessa lågmomsbestämmelser slopas, om detta är en förutsättning för att kunna finansiera en sänkning av den generella moms nivån.

Utvecklingen inom EU

Kommissionen har den 23 juli 2003 lämnat förslag till ändring av reglerna om reducerade skattesatser (KOM[2003] 397 slutlig). Innehållet och bakgrunden till förslaget beskrivs närmare i kapitel 4 och bilaga 3. Det är dock viktigt i detta sammanhang att kort nämna att förslaget bl.a. syftar till att utsträcka tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen till sådana kategorier av varor och tjänster för vilka ett visst antal medlemsstater redan, genom specifika avvikelser eller andra bestämmelser, får tillämpa reducerade skattesatser. Exempel på en sådan utvidgning utgör tjänster som berör restaurangtjänster, bostäder, tillhandahållande av gas och el samt vård i hemmet. En förutsättning enligt förslaget är dock att det konstaterats att denna tillämpning inte inverkat menligt på den inre marknadens sätt att fungera. Förslaget har diskuterats både på tjänstemannanivå inom EU och av finansministrarna på Ekofin-rådet vid ett flertal tillfällen. Något beslut har ännu inte fattats (juni 2005).

Det förslag som kommissionen lämnat innebär till skillnad mot vad man kunde ha förväntat sig en utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen. Som skäl för det anför kommissionen bl.a. att det redan är medlemsstater som tillämpar

reducerad skattesats på det området och att det inte skall inverka menligt på den inre marknadens sätt att fungera.

Även om dagens reducerade skattesatser enbart i mindre omfattning påverkar konkurrenssituationen mellan olika länder är det viktigt att bevaka den fortsatta utvecklingen inom EU. Risken med en utvidgning av lågmomsområdet inom EU, självfallet beroende på hur en sådan utvidgning exakt skulle se ut, kan vara att även transaktioner inom lågmomsområdet reellt skulle kunna komma att påverka konkurrensen mellan medlemsstaterna.

11 Mervärdesskatten från ekonomiska utgångspunkter

Momsens huvudsakliga uppgift är den fiskala, dvs. att generera skatteintäkter för finansiering av statens utgifter. Därför är det viktigt att skatteuttaget sker på ett effektivt sätt. I följande avsnitt diskuteras vad som från nationalekonomiska utgångspunkter kännetecknar ett effektivt skatteuttag. I avsnittet redovisas också kortfattat utgångspunkterna för den metod som sedan används i kapitel 12 för att beräkna de samhällsekonomiska effekterna av olika momsuttag.

I avsnitt 11.2 diskuteras sedan momsen som styrmedel. Där redovisas också utgångspunkterna för den genomgång som görs i kapitel 13 kring nedsatt mervärdesskatt som styrmedel för att uppnå olika mål och effekter.

11.1 Effektivt skatteuttag

Teoretiska utgångspunkter

Uttag av skatter medför i allmänhet samhällsekonomiska kostnader. Dessa uppstår genom att skatteuttaget snedvrider ekonomiska beslut jämfört med en situation utan skatter. Samtidigt ger användningen av skatteintäkterna upphov till samhällsekonomiska intäkter. För att den samhällsekonomiska vinsten av skattefinansierade verksamheter ska bli så positiv som möjligt är det angeläget att beskattningen utformas så att de samhällsekonomiska kostnaderna av skatteuttaget minimeras.

Mervärdesskatt anses allmänt som en väl fungerande skatt. Detta beror på att den, i princip, inte snedvrider incitamenten i produktionsledet eftersom den avses vältras framåt i produktionskedjan och erläggas av konsumenten i slutledet. Faktor användningen i produktionsledet avses således inte påverkas. Beroende på hur

skatten övervältras på konsumenten kan den däremot påverka konsumtionens sammansättning och nivå.

Det är viktigt att skilja på vem som rent skattetekniskt betalar in skatten och hur skattebördan fördelas i samhällsekonomisk mening. Samhällsekonomiskt sett innebär en varuskatt en kilt mellan vad konsumenterna betalar för varan och det pris producenten erhåller. Detta innebär i allmänhet att det produceras mindre, konsumenten får betala mer och producenten får mindre betalt än i en situation utan skatt.

Skatten medför effektivitetsförluster i ekonomin eftersom den tränger undan möjligheter till konsumtion för vilken det finns en betalningsvilja hos konsumenterna som överstiger producenternas kostnader.

Fördelningen av skattebördan mellan producenter och konsumenter beror på hur priskänsliga de är. Om efterfrågan har en hög priselasticitet innebär det att det blir producenterna som får bära den huvudsakliga bördan av skatten. Å andra sidan innebär en fullständigt oelastisk efterfrågan att det blir konsumenterna som bär hela bördan. På motsvarande sätt kan man visa att det blir producenterna som bär hela bördan av skatten vid ett fullständigt oelastiskt utbud och att det blir konsumenterna som får bära hela bördan om producenterna har perfekta alternativ till varan, dvs. utbudet är fullständigt elastiskt.

I två (hypotetiska) situationer ändras således inte jämviktskvantiteten på marknaden. Om varuefterfrågan är helt prisokänslig påverkas inte den efterfrågade kvantiteten av ett högre konsumentpris efter skatt. Skatten övervältras helt på konsumenterna. Om istället varuutbudet är helt prisokänsligt påverkas inte heller den utbudna kvantiteten av ett lägre producentpris efter skatt. Skatten övervältras i detta fall helt på producenterna. Dessa båda situationer avser illustrera de (orealistiska) fall då det inte uppkommer några kostnader i samhällsekonomisk mening, vilket beror på att den på marknaden omsatta kvantiteten är densamma före som efter skatt. I det första fallet minskar konsumenternas reella inkomster med skatteintäkten medan det i det andra fallet är producenternas inkomster som minskar. Samhällsekonomiskt uppstår dock inte någon kostnad eftersom konsumtionen inte påverkas.

En viktig fråga med anledning av ovanstående resonemang blir på vilken sikt som effekterna studeras, eftersom en begränsad eller budgetneutral momssatsförändring på lång sikt kan väntas slå igenom fullständigt på konsumentpriserna. Utgångspunkterna för

detta resonemang redovisas i kapitel 12. Mervärdesskatteuttagets samhällsekonomiska kostnad kan då mätas uteslutande från hur konsumenternas värdering av konsumtionen har påverkats. Ju mindre konsumenterna värderar konsumtionen efter ett skatteuttag, desto högre är skatteuttagets samhällsekonomiska kostnad. Under förutsättning att konsumtionen inte ger upphov till externa effekter kan förändringen i konsumentnytta mätas med utgångspunkt i efterfrågans priselasticiteter.

Enligt nationalekonomisk teori bör beskattning utformas så att de samhällsekonomiska kostnaderna blir så låga som möjligt givet den nivå på skatteintäkterna som man funnit önskvärd. Skatter som minimerar de samhällsekonomiska kostnaderna för en given skatteintäkt brukar kallas för *optimala skatter*. Dessa skatter är i allmänhet inte neutrala mellan olika varor och tjänster. Med *neutrala skatter* avses skatter som inte förändrar de relativa priserna mellan olika varor och tjänster, dvs. skatter som utgår med samma procentsats för alla varor och tjänster. Om efterfrågan på alla varor är lika priselastiska så ger likformiga momsatsar minst effekter på efterfrågan vid ett givet momsuttag, eller om efterfrågan på arbete är helt okänslig för löneförändringar.

Produkter som ingår i mervärdesskattesystemet och beskattas med samma skattesats är neutralt beskattade i förhållande till varandra till skillnad mot punktskatter som utgår i kronor per enhet, vilket ofta leder till olika relativ beskattning av olika varor. När det inom mervärdesskattesystemet tillämpas olika skattesatser för olika varor och tjänster innebär även detta att den relativa beskattningen skiljer sig åt mellan olika varor och tjänster.

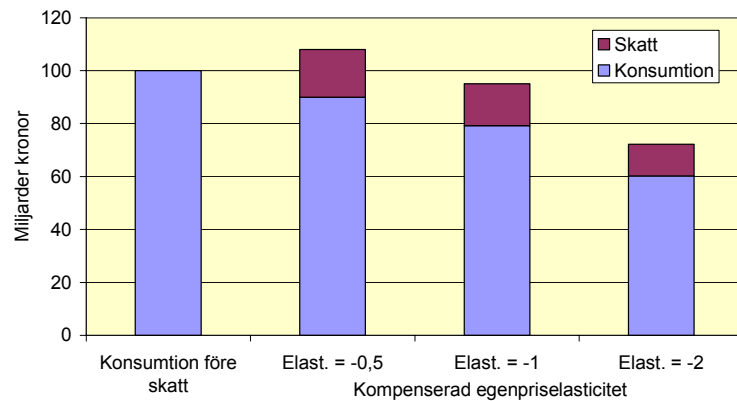
Från teoretiska utgångspunkter kan inte antas att de samhällsekonomiska kostnaderna blir lägst vid en neutral beskattning. Med en helt neutral skatt ger skatteuttaget större effekter på efterfrågan för priskänsliga varor (och därmed högre samhällsekonomiska kostnader) än för mindre priskänsliga varor. Därmed finns, teoretiskt, anledning att anpassa skattesatserna i förhållande till varornas och tjänsternas priskänslighet så att de totala effekterna på efterfrågan minimeras. Sådana optimala skattesatser skall då bestämmas utifrån efterfrågans och utbudets priskänslighet och får grundas på mycket komplicerade funktioner av egenpris- och korspriselasticiteter.

S.k. Ramsey-skatter är utformade efter principen om optimala skattesatser och är omvänt proportionella mot respektive varas efterfråge- och utbudselasticitet. Är utbudselasticiteten oändligt

stor (dvs. utbudskurvan horisontell) skall skatten vara omvänt proportionell mot varans kompenserade efterfrågeelasticitet. Detta betyder att varor och tjänster med låg priselasticitet skall beskattas högt och vice versa. Den optimala skattestrukturen uppnås när den samhällsekonomiska kostnaden per skattekrona är lika stor för alla varor.

Detta kan illustreras med följande förenklade exempel. Om en likformig skatt på 20 procent tas ut på tre varor med olika priskänslighet dämpas efterfrågan på den priskänsliga varan mest. Därför blir också momsintäkterna mindre från denna vara än från de mer prisokänsliga varorna (se diagram 11.1). En optimal beskattning som är budgetneutral i jämförelse med ett likformigt momsuttag på 20 procent, kan i detta exempel uppnås genom att varorna beskattas efter stigande priselasticitet med skattesatserna 35, 17 och 9 procent. Effekterna av en sådan struktur illustreras i diagram 11.2.

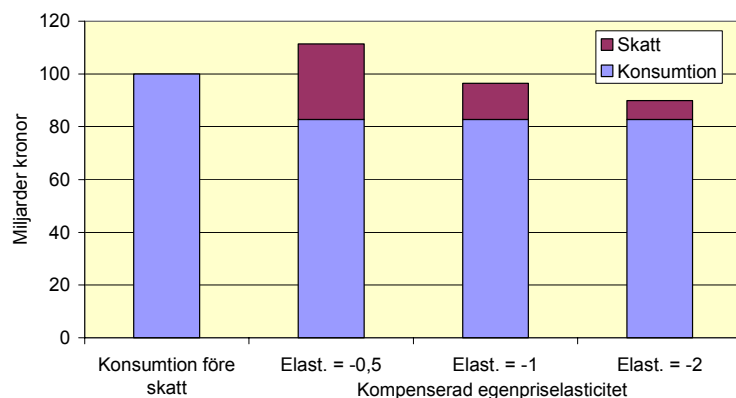
Diagram 11.1: Likformigt mervärdesskatteuttag med 20 procent på tre varor med olika priskänslighet



Anm. Priskänsligheten anges som en elasticitet med värdena -0,5, -1 respektive -2.

Källa: Egna beräkningar

Diagram 11.2: Optimal mervärdesbeskattning på tre varor med olika priskänslighet, skattesatser 35, 17 resp. 9 procent



Källa: Egna beräkningar

Den optimala momsstruktursstrukturen medför att efterfrågan minskar procentuellt sett lika mycket på alla tre varorna och sammanlagt mindre än vid likformigt momsuttag. Momsintäkterna blir störst från den prisoelastiska varan eftersom momssatsen där är högst. Lägst momsintäkter kommer från den priselastiska varan som har lägst momssats.

Vid en given priskänslighet ökar momsintäkterna i avtagande grad med ökad momssats p.g.a. att de motverkande effekterna på efterfrågan ökar med stigande momssats. Av detta följer att man vinner mer i momsintäkter på att höja en låg momssats än man förlorar på att sänka en hög momssats med samma antal procentenheter om priskänsligheten och skattebasernas storlek är desamma. Priskänslighetens betydelse för momsintäkternas storlek har dock i praktiken begränsad betydelse.

Samhällsekonomiska kostnader är emellertid inte de enda ekonomiska effekter som beskattning kan ge upphov till. Olika alternativ är i allmänhet förenade med olika inkomstfördelningseffekter. Ju mer oförenligt ett skattealternativs fördelningseffekter är med uppsatta inkomstfördelningsmål, desto högre kan man säga att dess fördelningskostnader är. I många fall kan det föreligga en konflikt mellan att minimera samhällsekonomiska kostnader och att mini-

mera fördelningskostnader. Ett exempel kan vara att det av effektivitetsskäl kan vara motiverat att beskatta varor med låg priskänslighet högre samtidigt som dessa varor väger tungt i budgeten hos hushåll som man av fördelningspolitiska skäl vill gynna. Här bör dock noteras att det ofta finns andra skatte- och bidragsinstrument som används med fördelningspolitiska önskemål som främsta syfte och att det inte är givet att mervärdesskatt lämpar sig särskilt väl som fördelningspolitiskt instrument.

Vidare föreligger det ofta en motsättning mellan låga samhälls-ekonomiska kostnader och låga administrativa kostnader. De senare är kostnaderna för administrationen av ett skattealternativ, dvs. kostnaderna för insamling och kontroll av skatteuppbörden. Ett skattealternativ kan ha låga samhälls-ekonomiska kostnader därför att skatten i hög grad är differentierad efter varors och tjänsters priselasticitet. Detta medför dock sannolikt betydligt högre administrationskostnader än en mer enhetlig indirekt skatt. Administrativa kostnader till följd av nuvarande momsuttag med differentierade skattesatser beskrivs i kapitel 9.

Ett effektivt momsuttag kännetecknas av en avvägning mellan låga samhälls-ekonomiska kostnader, låga fördelningspolitiska kostnader och låga administrativa kostnader.

Nuvarande momsuttag

Ett differentierat momsuttag kan således till viss del motiveras från effektivitetssynpunkt, nämligen om differentieringen baseras på efterfråge- och utbudsmönster. De nedsättningar som förekommer i nuvarande mervärdesskattesystem har dock inte tillkommit med syfte att minimera de samhälls-ekonomiska kostnaderna utan härrör i stället från önskemål om att styra resursanvändning eller köpkraft genom att förändra priserna i konsumentledet på vissa varor och tjänster (se avsnitt 11.2 nedan).

Nedsatt mervärdesskatt medför möjligheter för producenter som tillämpar denna skattesats att kortsiktigt öka sina överskott genom att inte låta momssänkningen slå igenom fullt ut på konsumentpriserna. På längre sikt är dessa möjligheter normalt sett dock begränsade, eftersom en budgetneutral momsförändring på lång sikt under gängse antaganden kan väntas slå igenom fullständigt på konsumentpriserna.

Möjligheterna till kortsiktiga överskott genom nedsatt skattesats leder dock till ökad instabilitet i skattesystemet, eftersom utvidgade nedsättningsmöjligheter eroderar momsbaserna. Det faktum att Sverige tillsammans med Danmark och Ungern redan tillämpar den högsta normalskattenivån vad gäller mervärdesskatt inom EU försvårar eller förhindrar en finansiering av nya nedsättningar inom mervärdesskattesystemets ram. I stället skulle ytterligare nedsättningar av mervärdesskatten få finansieras på annat sätt. De samhällsekonomiska nettokostnaderna för finansiering av de offentliga utgifterna skulle då kunna öka, i den mån som ineffektivare skattebaser än mervärdesskatten måste utnyttjas för finansieringen.

Förekomsten av nedsättningar inom mervärdesskattesystemet kan få effekter på längre sikt även på andra sätt. Nedsatt skattesats inom vissa områden finansieras genom en högre generell mervärdesskattenivå på andra varor och tjänster. Detta sammantaget medför att producenter av olika varor och tjänster inte behandlas neutralt inom mervärdesskattesystemet. Skatterna påverkar relativpriserna vilket i sin tur får effekter för konsumenternas efterfrågan på de olika varorna och tjänsterna. Avsaknaden av neutralitet inom momssystemet innebär ett gynnande från statens sida av företag med en viss produktion eller mix av produktion. Dessa företag ges en fördel på marknaden eftersom de möter en högre efterfrågan än vad som vore fallet om alla varor och tjänster behandlades lika inom mervärdesskattesystemet. På motsvarande sätt innebär skatteuttaget en nackdel för de företag vars produkter möter en svagare efterfrågan till följd av det differentierade skatteuttaget. Är det dessutom så att det finns en hög grad av utbytbarhet mellan varor eller tjänster som beskattas med olika momssats kan skatteutformningen beskrivas som direkt konkurrenssnedvridande.

Skattesatsdifferentieringen leder till att jämviktskvantiteten på marknaden förändras genom att konsumenterna kommer att öka sin efterfrågan på vissa varor och tjänster och minska sin efterfrågan på andra. Efterfrågan ökar på varor och tjänster som konsumenterna värderar lägre jämfört med vad som är fallet för alternativ konsumtion som trängs undan p.g.a. det högre skatteuttag som erfordras inom dessa områden. Resurser som används i andra sektorer går i stället till att öka produktionen av en vara eller tjänst med lägre skattesats. Därmed uppkommer en real kostnad i form

av de varor och tjänster som går förlorade eftersom de inte längre är lönsamma att producera i andra sektorer.¹

Frågor som inställer sig är vilken betydelse ovanstående förhållande har och på vilken sikt. Det faktum att det förekommer tydligt missnöje hos vissa skattskyldiga företag som nu tillämpar skattesatsen 25 procent, samtidigt som de som gynnas av de reducerade skattesatserna är noga med att slå vakt om sin situation, visar att det finns ett starkt intresse för sänkt skattesats hos många producenter. Detta intresse kan enligt vad som anförts ovan ha såväl kortsiktiga som mer långsiktiga orsaker och få effekter för samhällsekonomin.

I allmänhet betonas emellertid från producenthåll det värdefulla från samhällets utgångspunkter i att just den egna verksamheten gynnas och att efterfrågan på de varor och tjänster man själv producerar ökar. Därmed kommer man in på mervärdesskattesystemet som styrmedel för att uppnå olika politiskt bestämda mål, vilket behandlas senare i detta kapitel. Det väsentliga här är endast att slå fast att nuvarande moms-system gynnar viss produktion som inte med nödvändighet motsvarar de effektivitetskrav som ställs för annan verksamhet, samt att det finns samhällsekonomiska kostnader förknippade med detta.

Utvärdering av samhällsekonomiska effekter

Utredningen har i uppdrag att utvärdera effekterna av olika moms-uttag. I detta syfte har utredningen undersökt förutsättningarna för att beräkna de samhällsekonomiska effekter som uppkommer till följd av olika förändringar av momsuttaget.

Utredningen har försökt beräkna de långsiktiga effekterna för ekonomin av budgetneutrala momssatsförändringar på basis av en modell bestående av ett efterfrågesystem med beräknade priselasticiteter och en utbudssida där alla utbudselasticiteter har ett oändligt högt värde. Modellanalysen avser lång och ej kort sikt. Utgångspunkterna för detta arbete redovisas mer ingående i kapitel 12 samt i bilaga 5.

¹ Se Auerbach, A.J. och J.R. Hines (2002) "Taxation and Economic Efficiency", i Handbook of Public Economics, Auerbach, A. och M. Feldstein (red), North-Holland, Amsterdam och Atkinson, A.B. (1983, kap.10–12) Social Justice and Public Policy, Harvester Wheatsheaf, New York, för en detaljerad analys.

Den analys som redovisas i kapitel 12 avser jämförelser mellan långsiktiga jämviktslägen som skiljer sig åt avseende utformning av budgetneutrala momsuttag. Modellanalyserna syftar till:

- Kvantifieringar av skatteuttagets samhällsekonomiska kostnader, definierat som förändringar i konsumentnytta
- Kvantifieringar av hur den ekonomiska standarden påverkas för olika hushållsgrupper

Momssatsförändringar kan påverka både relativa konsumentpriser och den allmänna prisnivån. I detta sammanhang har endast budgetneutrala momssatsförändringar studerats vilket begränsar studiet till momsens förmåga att påverka relativpriserna och de ekonomiska effekterna av ändrade relativpriser. Momsens effekter på allmän prisnivå och den allmänna efterfrågan behandlas därför ej.

Beräkningarna utgår från ett antal antaganden om hur ekonomin fungerar, vilka redovisas närmare i kapitel 12. Utifrån antagande om perfekt konkurrens kan man vid analys av budgetneutrala momssatsförändringar på lång sikt betrakta producentpriserna som opåverkade, eftersom utbudet på alla marknader betraktas som fullständigt elastiskt. På denna grund är det rimligt att anta att en momsförändring slår igenom fullt ut på konsumentpriserna på lång sikt och att de långsiktiga effekterna på konsumtionens och produktionens sammansättning bestäms av priskänsligheten i efterfrågan på olika varor och tjänster. Modellens resultat förutsätter vidare att det inte förekommer några subventioner samt att externa effekter korrigerats via subventioner eller punktskatter/avgifter.

Utredningens mening är att den långsiktiga modellanalysen är den mest relevanta referensramen för diskussionen. Med hjälp av modellen kan olika momsuttag studeras och jämföras och effektivitetsegenskaper, dvs. om effektiviteten kan antas öka eller minska, på övergripande nivå och lång sikt fångas in.

Frågor av mer kortsiktig natur behandlas inte i modellen. Under vissa förutsättningar kan inslag av imperfekt konkurrens, subventioner och/eller regleringar begränsa det prisgenomslag som modellen utgår ifrån. Prisgenomslaget kan överskattas om efterfrågan inte kan antas vara konstantelastisk, om marginalkostnaden inte är konstant eller om subventioner som utgår är av klumpsummekaraktär och priserna samtidigt är reglerade. Frågor rörande områden där marknaderna inte fungerar perfekt kräver kompletterande analys och modellresultaten kan i dessa fall behöva

modifieras och diskuteras i sitt sammanhang. Utredningen avser att i samband med den områdesvisa genomgång som görs i kapitel 13 rörande moms som styrmedel närmare diskutera vad förekomsten av regleringar, subventioner och/eller imperfekt konkurrens kan betyda för prisgenomslag och därigenom för efterfrågan och styreffekter inom de områden som idag tillämpar reducerade skattesatser.

11.2 Momsen som styrmedel

Diskussioner om momsens som styrmedel gäller i allmänhet möjligheterna att stimulera viss konsumtion eller stödja vissa branscher eller hushållstyper. I en marknadsekonomi styrs fördelningen och användningen av ekonomiska resurser av priser. Hur väl momsens fungerar som styrmedel beror därför på vilka effekter som uppstår på konsumentpriserna och i vilken utsträckning detta påverkar ekonomiska beslut om konsumtion och produktion. En grundläggande utgångspunkt för användning av mervärdesskatten som styrmedel är att en budgetneutral eller begränsad momssatsförändring (momssänkning) åtminstone på sikt slår igenom i konsumentpriset och att efterfrågan på en viss vara eller hushållens köpkraft därmed kan påverkas. Förutsättningarna för detta diskuteras närmare i kapitel 12. De svårigheter som finns när det gäller att empiriskt följa momsförändringars priseffekter belyses i kapitel 13.

I kapitel 13 redogörs också för de skäl som motiverat nu gällande nedsättning av mervärdesskattesatsen inom olika områden. En fråga här är i vilken utsträckning som angivna motiv för nedsättning av skatt fortfarande kan betraktas som relevanta. Vidare diskuteras mervärdesskattens styrande effekter inom de olika områdena samt lämpligheten i att använda mervärdesskatt som styrmedel.

Träffsäkerhet

I en utvärdering av momsens lämplighet som styrmedel är träffsäkerhet en viktig aspekt. Med träffsäkerhet menas i vilken utsträckning den subventionering, som en reduktion av momsuttaget innebär, faktiskt tillfaller de grupper eller verksamheter man velat gynna. Träffsäkerheten bestäms delvis av incidensen, dvs.

i vilken utsträckning en momsförändring kommer konsumenter respektive producenter till del genom prisövervältring. Som framhållits tidigare fokuseras den kvantitativa utvärdering som utredningen genomfört primärt på de långsiktiga effekterna av en momsförändring. I allmänhet kan det då vara rimligt att utgå från att momsförändringar övervältras helt på konsumentpriserna. Producentpriserna påverkas alltså i regel inte och inte heller priserna på de produktionsfaktorer som utnyttjas i produktionen. Av detta följer att mervärdesskatten är ett olämpligt instrument om syftet är att på ett bestående sätt påverka lönsamheten i produktionen av vissa varor eller lönerna för vissa yrkesgrupper. Däremot kan momsen under dessa förutsättningar användas för att via konsumentpriserna åstadkomma bestående effekter på konsumtionens (och produktionens) sammansättning. Det innebär att den kan användas för att främja konsumtion (och även produktion) av vissa varor.

Mot denna bakgrund kan man tänka sig tre olika huvudmotiv för skattenedsättningar. Ett är att främja viss konsumtion. Den reducerade mervärdesskattesatsen på böcker och tidskrifter, den s.k. bokmomsen, är ett exempel på detta. Ett annat motiv är att främja viss produktion, t.ex. av regionalpolitiska skäl. Nedsättningarna av mervärdesskatten inom turistområdet kan ses som ett exempel. Ett tredje motiv är att omfördela köpkraft mellan hushåll i olika inkomstskikt. Den reducerade mervärdesskattesatsen på livsmedel kan antas vara ett exempel på detta.

Frågan är då hur väl man lyckas uppnå den styrning av konsumtion och produktion som åsyftas. Om avsikten är att främja viss typ av konsumtion beror träffsäkerheten hos mervärdesskattedifferentieringar på om skattenedsättningen kan utformas så att den träffar just den konsumtion eller produktion som man vill främja. Motsvarande gäller om man av t.ex. regionalpolitiska sysselsättningskäl vill främja viss produktion. Dessa frågor diskuteras närmare i kap 13.

Om syftet är att främja viss produktion är den mängd insatsvaror som används i produktionen av en viss vara betydelsefull för träffsäkerheten. Ju mer insatsvaror som använts, desto större del av stimulansen träffar annan inhemsk produktion eller import (detta beskrivs närmare i bilaga 5, avsnitt 7). Detta medför att en moms-sänkning riskerar att vara ett ineffektivt medel för att stimulera vissa branscher och regioner.

Träffsäkerheten hos mervärdesskatten som fördelningspolitiskt instrument beror i hög grad på i vilken utsträckning utgiftsandelarna² skiljer sig åt mellan olika grupper. Hög träffsäkerhet uppnås om momsen sänks på en vara som har en relativt sett stor utgiftsandel hos den hushållsgrupp man vill gynna. Träffsäkerheten ökar om man samtidigt finansierar denna momssänkning med en hög moms på en vara som kännetecknas av motsatsen. Skiljer sig utgiftsandelarna endast åt i mindre grad är differentiering av mervärdesskatten ett ineffektivt fördelningspolitiskt instrument. Ju mindre hushållens utgiftsandelar skiljer sig åt för en viss vara, desto mer kostar det i termer av uteblivna momsintäkter att uppnå en given fördelningseffekt genom att ändra momsen för varan.

Om mervärdesskatten skall differentieras i fördelningspolitiskt syfte skall momssatserna vara låga på de varor där hushåll med låg ekonomisk standard³ har en relativt sett stor utgiftsandel. För de varor där hushåll med hög ekonomisk standard har en stor utgiftsandel ska mervärdesskatten sättas högre. Ju mer utgiftsandelarna skiljer sig åt mellan hushåll med olika ekonomisk standard desto effektivare fördelningspolitik kan bedrivas genom en momssatsförändring på den aktuella varan. I bilaga 5 avsnitt 4 visas hur utgiftsandelarna skiljer sig åt avseende olika varugrupper.

Om utvärdering av moms som styrmedel

En bedömning av mervärdesskattens lämplighet som styrmedel bör göras relativt andra åtgärder, såsom andra skatteförändringar eller transfereringar. En åtgärds lämplighet ska då bedömas dels efter dess kostnader, dels utifrån hur effektivt den bidrar till att angivna mål nås. Ju sämre träffsäkerhet en åtgärd har, och ju högre dess samhällsekonomiska och administrativa kostnader är, desto större blir kostnaden för att uppnå en given effekt. Gränsdragnings- och rättviseproblem kan i dessa sammanhang ge upphov till kostnader som kan framstå som mycket stora i jämförelse med administrationskostnaderna för alternativa åtgärder.

Möjligheterna att genom mervärdesskatten påverka konsumtionen av vissa varor beror på i vilken grad mervärdesskatteförändringen slår igenom på konsumentpriserna och hur pass känslig efterfrågan är för prisförändringar. Ett särskilt problem som

² Konsumtionsutgifternas fördelning på olika varor.

³ För förklaring av ekonomisk standard se bilaga 5 avsnitt 4.

försvårar möjligheterna att utvärdera styreffekterna av en momssänkning är att priserna i utgångsläget sällan befinner sig i jämvikt och att anpassning till ändrade förhållanden ständigt pågår. Därmed är det svårt att urskilja vilka effekterna på priserna blir av just momssänkningen. Detta gör det vanskligt att uttala sig om vilka styreffekterna av momssänkningen är i praktiken, särskilt om mer kortsiktiga effekter är intressanta.

Vidare kan förekomsten av offentliga subventioner och andra regleringar påverka prisgenomslagets storlek på sådant sätt att ju större subventionerna är, desto mindre blir genomslaget på priserna. Detta förutsätter då att subventionernas storlek ej påverkas av de volymanpassningar som görs till momsförändringen samt att priserna är reglerade (se vidare bilaga 7 och bilaga 5 avsnitt 2.5.2).

En annan faktor som kan ha betydelse för prisgenomslaget är i vilken utsträckning som konkurrensen fungerar inom ett område. På marknader med stora inslag av imperfekt konkurrens är det under vissa förutsättningar inte givet att en sänkning av momsen får fullt prisgenomslag och därmed påverkar efterfrågan eller köpkraft som avsetts. I kapitel 13 kommer konkurrensfrågor inom de olika områdena som berörs att belysas.

Ytterligare en faktor av betydelse för bedömningen är att en sänkning av mervärdesskatten kan slå igenom på priserna med viss tidsfördröjning. På kort sikt är det av olika skäl osäkert hur en momssänkning slår igenom på marknadspriserna. Trögheter i branschens anpassning av produktionskapaciteten kan medföra att en del av momsförändringen slår igenom på producenternas vinster och/eller löner i stället för på konsumentpriserna. Ju längre tids-horisont, desto mindre är i regel hindren för nyetableringar, vilket ökar sannolikheten för att en momssänkning ska få fullt genomslag på konsumentpriserna.

Avgörande för om en momsförändring kan användas för att påverka konsumtionen av vissa varor är, förutom genomslaget i priserna, att efterfrågan är känslig för prisförändringar. Ju större priskänslighet, desto större blir efterfrågeeffekten. När efterfrågans priskänslighet är låg, reduceras momsförändringens effekter till att främst påverka hushållens köpkraft.

I den mån hushållens utgiftsmönster på ett systematiskt sätt varierar med ekonomisk standard kan en momsförändring användas för att påverka fördelningen av ekonomisk standard mellan olika hushåll. I allmänhet är dock skillnaderna i utgiftsandelar mellan hushåll med låg och hög ekonomisk standard alltför små för att momsen skall vara ett effektivt instrument i detta hänseende.

12 Om samhällsekonomiska effekter och valet av beskattningsmodell

Utredningen har som en av sina uppgifter att studera de samhällsekonomiska effekterna av budgetneutrala förändringar av momsstrukturer. Förslag som lämnas skall syfta till att begränsa avgränsningsproblemen till följd av nuvarande nedsättningsregler.

Med utgångspunkt från traditionell nationalekonomisk konsumtionsteori har utredningen försökt uppskatta hur konsumentnyttan (eller momsuttagets samhällsekonomiska kostnader) skulle kunna påverkas av olika modeller för momsuttag. Med hjälp av resultat angående hushållens priskänslighet har storleksordningen på dessa nyttoförändringar (eller kostnadsförändringar) uppskattats i monetära termer. Dessa uppskattningar syftar främst till att möjliggöra jämförelser av effektivitetsegenskaper hos olika modeller för momsuttag. Därmed bör de kunna ligga till grund för en rangordning av olika momsstrukturers samhällsekonomiska kostnader. Resultaten bör dock tolkas med viss försiktighet vad gäller den exakta storleksordningen liksom när det gäller effekter för enskilda områden, beroende på att analysen baseras på ett antal antaganden som trots att de kan motiveras ändå kan diskuteras.

I detta kapitel presenteras inledningsvis översiktligt utgångspunkterna för den modell som använts för att uppskatta de långsiktiga effektivitetsegenskaperna för olika beskattningsalternativ, inklusive de antaganden som ligger till grund för modellen (avsnitt 12.1). Teorin och modellen bakom dessa beräkningar redovisas mer utförligt i bilaga 5 avsnitten 6 och 7.

Enligt skatteteorin kan antas att lägst samhällsekonomiska kostnad uppnås om uttag av moms sker med hänsyn till olika varors och tjänsters priselasticiteter. Den differentiering som detta skulle medföra skulle dock komma att ha betydande oönskade effekter, t.ex. i form av olämpliga fördelningseffekter eller stora administrativa kostnader. Mot bakgrund av teorin om s.k. optimal beskattning görs ändå i avsnitt 12.2 ett försök att utvärdera ett sådant

alternativ som är budgetneutralt i förhållande till nuvarande moms-system. Resultaten diskuteras utifrån olika aspekter, däribland möjligheterna till praktiskt genomförande.

I avsnitt 12.3, som utgör huvuddelen av kapitlet, studeras hur skatteuttagets samhällsekonomiska kostnader påverkas av en neutral eller likformig skatt. Alternativet innebär således en enda enhetlig mervärdesskatt och har till uppenbar fördel att det i ett slag avlägsnar de gränsdragnings- och tillämpningsproblem som finns med nuvarande ordning. Alternativet innebär emellertid inte ett fullständigt likformigt momsuttag för all konsumtion, eftersom de undantag från mervärdesskatt som gäller f.n. inte omfattas av den enhetliga skattesatsen. Ett sådant alternativ, dvs. där även nuvarande undantag från mervärdesskatten omfattas av en enhetlig skattesats, redovisas översiktligt som en teoretiskt intressant jämförelse i avsnitt 12.3.4.

En förändring av momssatsstrukturen som är budgetneutral innebär ofta att hushållssektorns köpkraft inte påverkas. Det som hushållssektorn förlorar på att momsen höjs på vissa varor, får den tillbaka genom att momsen sänks på andra varor. För enskilda hushåll kan däremot köpkraften påverkas. Detta beror på att konsumtionens sammansättning varierar mellan olika hushåll. Därför kan en budgetneutral momssatsförändring medföra att vissa hushåll sammantaget får betala mer i moms på sina konsumtionsutgifter medan andra får betala mindre. Dessa fördelningseffekter har beräknats utifrån SCB:s uppgifter om hushållens konsumtionsutgifter. Utredningen har beräknat fördelningseffekterna statistiskt, dvs. vilka effekter förändrade prisrelationer får för hushållens momsutgifter. Fördelningseffekter för det likformiga alternativet redovisas mer utförligt i kapitel 15.

Förändringar i konsumtionsefterfrågans sammansättning påverkar produktionens sammansättning och kan därigenom orsaka sysselsättningsförändringar i landets regioner. Utredningen har med hjälp av statistik från Statistiska Centralbyråns (SCB:s) nationalräkenskaper beräknat storleksordningen på dessa sysselsättningseffekter. Metoden beskrivs i bilaga 5 avsnitt 7 och i avsnitt 12.3.2 redovisas resultaten översiktligt.

Analysresultaten utgår som beskrivs nedan från att en momsförändring åtminstone långsiktigt får fullt genomslag på konsumentpriset. Detta behöver dock inte bli resultatet om marknadens priser är starkt subventionerade och samtidigt reglerade eller om det i vissa marknadssituationer finns starka och bestående inslag av

imperfekt konkurrens. I avsnitt 12.3.3 redovisas och diskuteras hur prisgenomslaget då kan tänkas bli och implikationer för kalkylresultaten till följd av detta.

I avsnitt 12.4 redovisas översiktligt de hypotetiska konsekvenserna av att vidga området för reducerad skattesats till alla de varor och tjänster där detta skulle bli möjligt enligt vad som för närvarande diskuteras inom EU. Syftet är närmast att illustrera i vilken riktning som en utveckling mot ett allt större område med reducerade skattesatser leder.

Kapitlet avslutas med en sammanfattande redogörelse för några huvudresultat.

12.1 Den använda beräkningsmodellens förutsättningar och antaganden

Utgångspunkten för analysen är att de varor som säljs på en marknad tillför konsumenterna ett värde som överstiger varornas pris. Storleken på detta s.k. konsumentöverskott beror på individernas subjektiva värderingar och varierar mellan olika varor. På de varor där momsuttag sker, är priset högre och efterfrågan lägre än vad som skulle vara fallet utan momsuttag. En del av konsumentöverskottet har genom momsuttaget överförts från hushållssektorn till den offentliga sektorn. Konsumentöverskottet har dock minskat mer än vad som motsvaras av momsintäkterna. Även om konsumenterna får tillbaka momsen i form av en transferering, kan individerna inte uppnå lika hög nytta av konsumtionen som tidigare. Detta beror på att momsuttaget har förändrat konsumtionsvarornas (inklusive "varan" fritid) relativpriser och därmed påverkat konsumtionsmönstret. Denna förlust av konsumentnytta är en förlust för hela samhället och brukar benämnas momsuttagets samhällsekonomiska kostnad. Den brukar även kallas för momsuttagets överskottsborða (se vidare bilaga 5 avsnitt 6.1).

En budgetneutral momssatsförändring ändrar varornas relativpriser. Individerna kommer då att förändra sin konsumtion så att hon utifrån de nya priserna åter maximerar sin nytta av konsumtionen givet sin budgetrestriktion. På de varor där momsen sänks och som individen väljer att konsumera mer av kommer konsumentnyttan att öka. På de varor där momssatsen höjs och konsumtionen blir lägre uppstår i stället en förlust av konsumentnytta. Ju mer pris-känslig en vara är desto mer kommer en given momsförändring att

påverka konsumentnyttan. Därför kan det totala momsuttagets samhällsekonomiska kostnader bli både högre och lägre än tidigare.

Baserat på nationalekonomisk teori kan man beskriva hur förändringen i konsumentnytta (eller momsuttagets samhällsekonomiska kostnader) beror på varuefterfrågans priskänslighet och momsens storlek i utgångsläget. Ju högre varans priskänslighet är och ju högre momssatsen är, desto mer påverkas konsumentnyttan då momssatsen och konsumtionsvolymen förändras.

Utifrån detta har förändringen i den totala konsumentnyttan beräknats och uttryckts i monetära termer (se vidare bilaga 5 avsnitt 6).

12.1.1 Anpassning på kort sikt

Eftersom de ekonomiska villkoren ständigt förändras är en marknad sällan i jämvikt. Däremot kan den sägas sträva mot en viss jämvikt. En momssatsförändring påverkar de ekonomiska villkoren för marknadens aktörer. En momssänkning på en vara innebär i allmänhet att marknadspriset sänks, efterfrågan ökar och produktionen av varan stimuleras. Det tenderar att på kort sikt driva upp producentpriserna, beroende på att en ökad produktionsvolym ofta kräver att insatsvaror och arbetskraft ökar mer än proportionellt mot produktionsvolymen, men kan också bero på att ökad efterfrågan på insatsvaror och arbetskraft tenderar att driva upp kostnaderna för dessa. Ju större trögheter anpassningen av produktionen uppvisar (dvs. ju lägre värde på utbudselasticiteten), desto mer kommer producentpriserna att stiga på kort sikt när produktionen ökar. Därmed blir också momssänkningens genomslag i form av sjunkande konsumentpriser mindre liksom effekterna på omsättningen på marknaden. I stället ökar producenternas överskott.

Om momssänkningen består sker dock i regel en successiv anpassning av branschens produktionskapacitet genom nyinvesteringar, nedläggningar och omlokalisering av arbetskraft och andra rörliga produktionsresurser. Denna anpassning tenderar att på lång sikt leda till att branschens insatsvaror och arbetskraft i stället ökar proportionellt mot produktionsvolymen, vilket motverkar den initiala uppgången i producentpriset.

12.1.2 Anpassning på längre sikt

När de långsiktiga effekterna studeras antas i modellen att marknadsförhållandena kan liknas vid perfekt konkurrens. Om en momsförändring dessutom inte påverkar det allmänna efterfrågeläget i ekonomin, påverkas i regel inte heller priserna på faktormarknaderna. Sammantaget kommer då inte heller producentpriserna på lång sikt att påverkas.

Med lång sikt menas att alla anpassningar (investeringar och sysselsättning) till den nya momssatsstrukturen har skett. Hur lång tid dessa anpassningar tar varierar mellan olika marknader, men här antas att de genomförts under 5–10 år och att de huvudsakliga anpassningarna hunnit ske efter 5 år (se vidare bilaga 5 avsnitt 2.2).

När långsiktiga effekter beräknas, visar dessa skillnaden mellan det gamla och nya långsiktiga jämviktsläget. När t.ex. den långsiktiga effekten på konsumentpriset beräknas till –3 procent, så menas med detta att när ekonomin når långsiktig jämvikt kommer konsumentpriset att vara 3 procent lägre än det skulle varit i den gamla jämvikten (se vidare bilaga 5 avsnitt 2.2).

I modellen antas vidare att eventuell förekomst av positiva externa effekter är korrigerade med subventioner och negativa externa effekter med punktskatter eller avgifter.

För en liten enskild marknad kan utbudet på faktormarknaderna betraktas som oändligt elastiskt. Det beror på att en ökad efterfrågan på produktionsfaktorer från en sådan marknad utgör en så liten del av den samlade efterfrågan på produktionsfaktorer att faktorpriserna inte påverkas. På lång sikt, när alla anpassningar skett, kan därför producentpriserna betraktas som givna vid en momsförändring som enbart berör en liten, enskild marknad. Producentpriset är i dessa fall oberoende av den totala produktionsvolymen och utbudet kan betraktas som oändligt elastiskt (se bilaga 5 avsnitt 2.1).

En budgetneutral momsförändring påverkar oftast inte det allmänna efterfrågeläget. När momsens styregenskaper i detta sammanhang analyseras är utgångspunkten budgetneutrala momsförändringar. Därför kan man approximativt betrakta faktorpriserna på lång sikt som opåverkade. Detta medför att utbudet på alla marknader kan betraktas som oändligt elastiskt. Marginalkostnaden är då oberoende av den totala produktionsvolymen i respektive bransch vilket innebär att momsförändringar slår igenom helt på konsumentpriserna på lång sikt. Vidare innebär det att de långsiktiga effekterna på konsumtionens (och produktionens) samman-

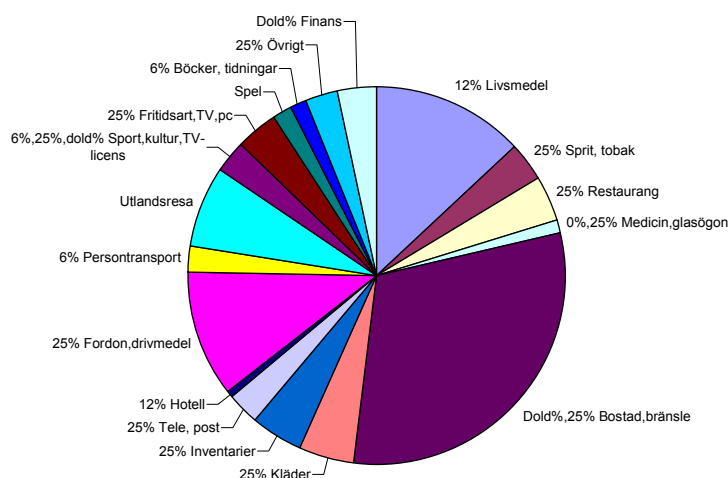
sättning i allmänhet bestäms av priskänsligheten i efterfrågan på olika varor och tjänster.

Det finns dock marknader där prisanpassningen inte fungerar som på en perfekt konkurrensmarknad. Det kan t.ex. gälla marknader som är föremål för offentliga regleringar eller där verksamheten i hög grad finansieras med offentliga medel och priserna är reglerade. Enligt den analys som redovisas i bilaga 7 (se även bilaga 5 avsnitt 2.5.2) beror en momsförändrings effekter på utbud och priser då på hur subventioner och regleringar är utformade. På dessa marknader kan det vara rimligare att utgå från att prisgenomslaget står i omvänd proportion till subventionsgraden (se bilaga 7 samt bilaga 5 avsnitt 2.5.2). I modellkalkylerna görs emellertid inte denna distinktion utan alla marknader behandlas på samma sätt. I avsnitt 12.3.3 visas i stället hur resultaten skulle kunna påverkas av subventionsgraden.

Inslag av ofullständig konkurrens förekommer även på andra marknader än de som är föremål för regleringar och subventioner. Under vissa antaganden om produktionsteknologi och efterfrågan kan man dock som en approximation anta att en momsförändring slår igenom fullt ut på konsumentpriserna även på dessa marknader. I avsnitt 12.3.3 diskuteras undersökningens resultat i belysning av att marknaderna inte alltid kan antas fungera enligt approximationen.

De beräkningar av prisförändringarnas inverkan på konsumtionsefterfrågan som redovisas har av statistiska skäl genomförts på aggregerad nivå. I detta sammanhang har konsumtionsvarorna grupperats i 18 grupper. En målsättning har varit att likartade varor med samma momssats ska sammanföras till samma grupp (se bilaga 6). Gruppernas huvudbeteckning samt deras relativa storlek framgår av diagram 12.1.

Diagram 12.1: Momsbasernas relativa storlek för 18 konsumtionsvarugrupper. För varje grupp anges skattesats för slutligt momsuttag samt om det förekommer dolt momsuttag



Källa: SCB samt egna beräkningar

Av de 18 varugrupperna svarar konsumtion av bostäder (inklusive bränsle för uppvärmning) för den i särklass största utgiften för hushållen. Därefter kommer ungefär lika stora utgifter för livsmedel och bilar (inklusive drivmedel). Det framgår dessutom av diagrammet att vissa grupper innehåller varor med olika momsregler.

Efterfrågans priselasticitet är ett mått på priskänsligheten. När varans egenpriselasticitet har värdet -1 medför en prishöjning med 10 procent på en viss vara att den efterfrågade volymen minskar med 10 procent på samma vara (detta betyder att utgifterna är ungefär opåverkade av prisförändringar). En ekonometrisk studie har för utredningens räkning beräknat priselasticiteter för varugrupperna ovan. Resultaten redovisas i bilaga 6.

I bilaga 5 avsnitt 5 diskuteras resultaten framför allt vad gäller konsekvenser av de höga värdena på korspriselasticiteterna. Korsprismetoden visar varuefterfrågans känslighet för prisförändringar på andra varor. De anmärkningsvärt höga korspris-

effekter som erhållits manar till försiktighet vid användandet av de beräknade korspriselasticiteterna. Vid beräkningen av efterfrågeeffekterna har därför information om korspriser effekter inte utnyttjats utan beräkningarna bygger endast på egenpriser effekterna.

Det bör vidare noteras att skattningarna av efterfrågeförändringarna endast gäller för begränsade förändringar av priserna.

Det som kan påverka BNP-nivån i modellen är att fritidsefterfrågan och den totala konsumtionsefterfrågan förändras.

12.2 Optimal beskattning

Som redogjordes för i föregående kapitel bör skatteuttaget enligt teorin om optimala skattesatser fördelas efter olika varors pris-känslighet för att uttagets negativa effekter på konsumentnyttan skall minimeras. För att få en uppfattning om hur införandet av en optimal momsstruktur skulle kunna påverka konsumentnyttan (momsuttagets samhällsekonomiska kostnader) och skatteuttagets fördelning mellan hushåll, har utredningen gjort vissa approximativa beräkningar av s.k. optimala skattesatser. Det bör här betonas att med en optimal momssatsstruktur avses ett momssystem som minimerar förlusten av konsumentnytta. Ett sådant system kan från andra utgångspunkter (t.ex. administrativa aspekter) vara mycket långt från optimal. I själva verket torde ett beskattningssystem som helt grundas på teorin om optimala skattesatser ha så stora nackdelar att det i praktiken inte kan genomföras. Den diskussion om ett "optimalt" momssystem som förs i detta avsnitt har därför ett begränsat syfte, nämligen att illustrera de teoretiskt intressanta principerna.

Dessa optimala skattesatser har i detta sammanhang endast beräknats utifrån egenpriselasticiteternas värden. En korrekt beräkning av optimala skattesatser tar hänsyn även till de effekter på efterfrågan som beror på korspriser effekter mellan varugrupper. De beräkningar av optimala skattesatser som gjorts här syftar därför endast till en översiktlig analys och resultaten kan ej tolkas så att en optimal momsstruktur kunnat visas.

I beräkningen av den optimala momssatsstrukturen ingår alla konsumtionsvaror, även de som i dagens momssystem är undantagna. I ett optimalt momssatssystem finns således inga undantag och därför är alla momsuttag öppna.

Den beräknade optimala momssatsstrukturen innehåller 16 olika skattesatser som använts för de 18 varugrupperna. Flera av dessa skiljer sig åt endast i mindre grad och de 16 skattesatserna skulle kunna approximeras med en skattestruktur som består av de tre momssatserna 21, 12 och 6 procent. För beräkningarna har dock 16 skattesatser använts. I tabell 12.1 visas de beräknade skattesatserna tillsammans med dagens implicita skattesatser.

Tabell 12.1 S.k. optimala skattesatser jämfört med dagens nominella och implicita momssatser

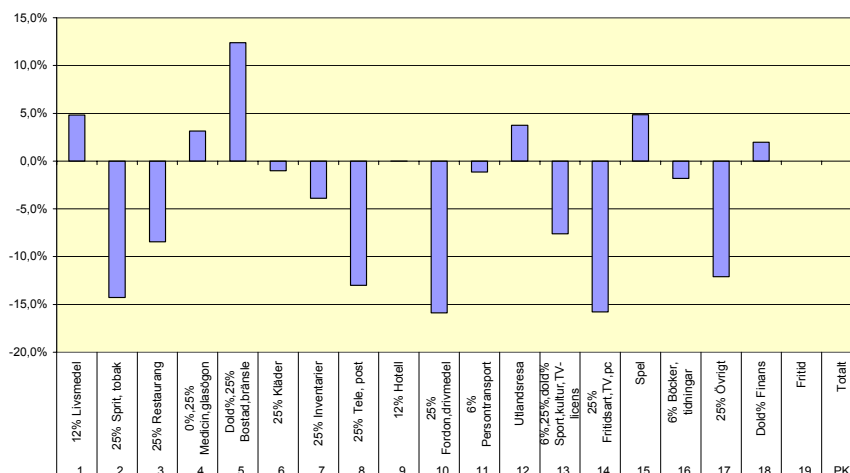
	Varugrupp	Dagens skattesatser, procent	Implicita skattesatser, procent	Optimala skattesatser, procent
1	Livsmedel	12	12,0	17,4
2	Sprit, tobak	25	25,0	7,1
3	Restaurang	25	25,0	14,5
4	Medicin, Glasögon	0, 25	13,9	17,5
5	Bostad, bränsle	Dold, 25	9,3	22,8
6	Kläder	25	25,0	23,8
7	Inventarier	25	25,0	20,1
8	Tele, post	25	25,0	8,8
9	Hotell	12	12,0	12,0
10	Fordon, drivmedel	25	22,9	3,4
11	Persontransport	6	5,7	4,5
12	Utlandsresa		0,3	4,0
13	Sport, kultur, TV-licens	6, 25, dold	12,6	4,0
14	Fritidsartiklar, TV, PC	25	25,0	5,3
15	Spel		0,0	4,8
16	Böcker, tidningar	6	6,0	4,1
17	Övrigt	25	22,8	7,9
18	Finans	Dold	5,8	7,9

Källa: Egna beräkningar

En optimal momssatsstruktur skulle enligt denna analys skilja sig väsentligt från dagens struktur. Konsumtionsutgifterna för bostad skulle bli betydligt högre beskattade än idag, vilket skulle finansiera en kraftig reducering av momsuttaget för sprit-tobak, fordon-drivmedel samt fritidsartiklar-TV-PC.

En budgetneutral optimal skattesatsstruktur väntas därför också medföra stora prisförändringar för en stor del av konsumtionen. Diagram 12.2 visar de långsiktiga prisförändringar som beräknas uppstå för de 18 varugrupperna vid den beräknade optimala momssatsstrukturen.

Diagram 12.2: Långsiktiga prisförändringar vid övergång till s.k. optimala skattesatser



Källa: Egna beräkningar

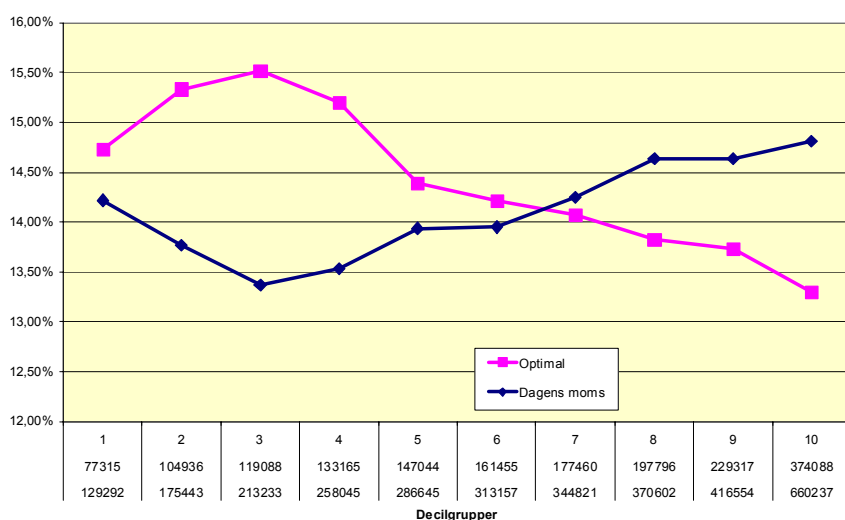
I denna beräkning ingår bostadstjänster i moms-systemet. Detta resulterar i att priserna på bostadstjänster (framförallt hyror) ökar med över 10 procent. Genom att bostadskonsumtion utgör 1/3 av total konsumtion finansierar detta nya momsuttag momssänkningar på ett flertal andra konsumtionsvaror. Grupp 13 omfattar varor som behandlas mycket olika i momssammanhang och motivet för att dessa varor sammanförts i en grupp är att deras efterfrågan antagits vara lika känslig för prisförändringar. Den beräknade prissänkningen är ett genomsnitt av skilda prisförändringar, som varierar kraftigt mellan de varor som ingår i denna grupp.

En övergång till en optimal skattesatsstruktur innebär en omfördelning av 31 procent av momsuttaget. De beräkningar som gjorts visar att detta skulle få märkbara fördelningseffekter, givet de beräknade prisförändringar som redovisas ovan. Hushåll har olika konsumtionsmönster, som till stor del kan antas bero på skillnader i ekonomisk standard. För ett hushåll med låg ekonomisk standard består ofta en större andel av hushållets utgifter av nödvändighetsvaror, medan ett hushåll med hög ekonomisk standard genomsnittligt konsumerar en större andel lyxvaror. Därför kan ett olik-

formigt momsuttag medföra att olika stor andel av ett hushålls konsumtionsutgifter går till momsbetalningar. Detta kan visas genom att ett genomsnittligt momsuttag beräknas (implicit moms-sats) på olika hushålls totala konsumtionsutgifter. Implicit moms-sats beräknas som slutligt momsuttag (öppet och dolt) på ett hushålls alla konsumtionsvaror uttryckt som andel av hushållets totala konsumtionsutgifter exklusive moms.

Beräkningar visar att nuvarande progressivitet i momsuttaget skulle ersättas av regressivitet vid optimalt momsuttag (se diagram 12.3).

Diagram 12.3: S.k. optimala skattesatser: implicita momssatser för hushåll grupperade i decilgrupper efter stigande ekonomisk standard¹



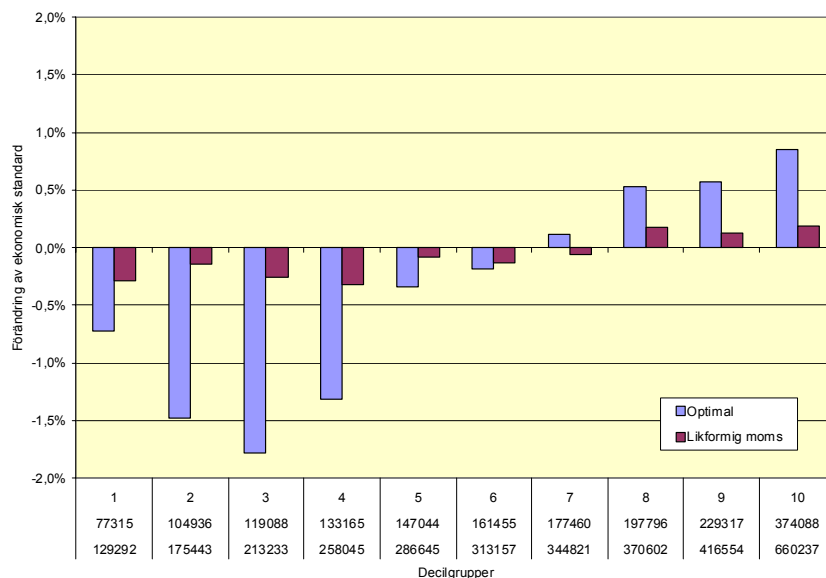
Källa: SCB samt egna beräkningar

För hushåll i decilgrupp 3 skulle den ekonomiska standarden sjunka med -1,8 procent medan den för hushåll i decilgrupp 10

¹ Den övre inkomstrubriken på den horisontella axeln uttrycker ekonomisk standard. Den undre anger decilgruppens genomsnittliga disponibelinkomst. Den ekonomiska standarden är beräknad för en genomsittlig hushållsmedlem genom att dividera hushållets disponibelinkomst med en hushållsvikt. Viktens storlek beror på antalet vuxna och barn i hushållet (se vidare bilaga 5 avsnitt 4).

skulle öka med 0,8 procent (se diagram 12.4). Det betyder att skillnaden i ekonomisk standard mellan dessa hushåll ökar med 2,1 procent.

Diagram 12.4: S.k. optimala skattesatser: effekter på hushållens ekonomiska standard. Som jämförelse är även effekterna från införandet av en likformig moms (se avsnitt 12.3) inlagda



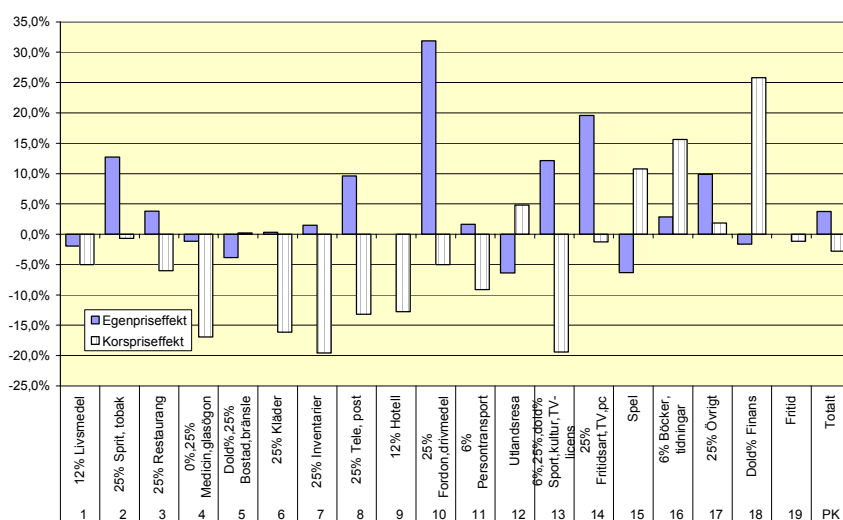
Källa: SCB samt egna beräkningar

Egenpriseffekten är i alla normala fall negativ, dvs. efterfrågan sjunker när priset stiger. Korspriseffekten däremot är i vissa fall negativ, i andra positiv. Om korspriseffekten är negativ minskar efterfrågan på den aktuella varan då priset på en annan vara stiger. När korspriseffekten är negativ sägs varorna sinsemellan utgöra komplementvaror. Sådana varor tenderar att konsumeras i vissa mer eller mindre fasta proportioner, som t.ex. skidor och liftkort. När korspriseffekterna i stället är positiv ökar efterfrågan då priset på den andra varan stiger. De två varorna utgör då substitut till varandra.

En svårighet vid bedömningen av efterfrågeeffekterna är att medan egenpriseffekterna kan anses vara någorlunda säkert beräknade rymmer beräkningarna av korspriseffekterna mycket stora osäkerheter. Därför kommer resultatredovisningen från beräkningarna efter modellen att fokusera på egenpriseffekterna medan korspriseffekterna endast ses som indikationer på om de indirekta priseffekterna förstärker eller försvagar egenpriseffekterna.

Förändring av momsuttaget i en situation med optimala skattesatser enligt ovan skulle påverka nästan 6 procent av konsumtionsmönstret. Förändringen skulle bestå av att 2 procent av konsumtionsutgifterna skulle läggas om samtidigt som fritidsefterfrågan skulle minska och konsumtionsefterfrågan i stället öka med 3,5 procent (se diagram 12.5).

Diagram 12.5: S.k. optimala skattesatser: efterfrågeförändringar i procent



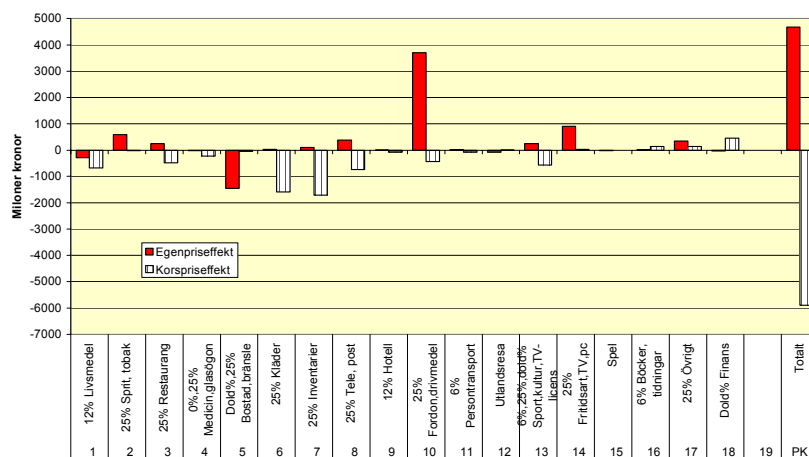
Källa: Egna beräkningar

För att en konsumtionsökning med 3,5 procent skall kunna uppstå krävs enligt modellen att efterfrågan på fritid minskar i motsvarande grad. Det betyder att korspriseffekterna av prishöjningen för varje varugrupp på fritidsefterfrågan måste beaktas. Dessa

beräkningar bör då även inkludera alla korspriseteffekter mellan varugrupperna. Detta visas i diagram 12.5 varav framgår att konsumtionsökningen, om korspriseteffekterna beaktas, begränsas till 1 procent och motsvarar en minskning av efterfrågan på fritid med 1 procent. Korspriselasticiteterna bör dock generellt tolkas med stor försiktighet.

Det förändrade konsumtionsmönstret beräknas medföra att konsumentnyttan ökar i en omfattning som motsvarar ett värde på nästan 5 miljarder kronor, vilket är detsamma som att momsuttagets samhällsekonomiska kostnader minskar med 5 miljarder kronor. Detta utgör i storleksordningen 0,6 procent av privat konsumtion. Det är framförallt hushållens värdering av den ökade konsumtionen av bilar och bensin som svarar för ökningen av konsumentnyttan vilket ger ett positivt bidrag på nästan 4 miljarder kronor. Den lägre efterfrågan på bostadstjänster ger ett negativt bidrag till konsumentnyttan på drygt -1 miljard kronor. Den lägre samhällsekonomiska kostnaden kan ställas mot de ökade skillnaderna i ekonomisk standard som redovisades i diagram 12.3.

Diagram 12.6: S.k. optimala skattesatser: effekter på konsumentnyttan



Anm. Förändringen av momsuttagets samhällsekonomiska kostnad är lika med konsumentnyttans förändring med omvänt tecken.

Källa: Egna beräkningar

Några slutsatser om optimal beskattning

Modellkalkylerna tyder alltså på att de samhällsekonomiska kostnaderna, uttryckt som beräknad förlust av konsumentnytta, skulle kunna minska med en momsstruktur som bygger på skattesatser differentierade efter priskänslighet. Mot att utforma moms-systemet efter sådana principer talar dock som framgår ovan bl.a. de negativa fördelningseffekterna liksom den omfattande administration systemet skulle kräva.

Den modell som studerats här i syfte att avspegla en optimal skattestruktur får emellertid ses som en teoretisk övning. Som framgick ovan begränsas redan i en sådan möjligheterna att fastställa teoretiskt korrekta skattesatser av de svårigheter som finns när det gäller att få tillräckligt bra data för korspriselasticiteterna.

Även om det fanns eller skulle kunna tas fram tillförlitliga data över dessa elasticiteter, vilka dessutom bör vara stabila över tiden, så begränsas möjligheterna till en struktur baserad på priskänslighet som skulle fungera i praktiska sammanhang av andra centrala faktorer.

För det första är det enligt gällande EU-regler inte möjligt med ett system som utnyttjar fler än två reducerade skattesatser. EU-reglerna ger inte heller möjlighet att fritt välja vilka varor och tjänster som skall ha reducerad skattesats. EU-reglerna möjliggör inte heller, som i beräkningarna, att alla undantag från skatteplikt slopas. En lösning skulle i och för sig kunna vara att inom EU-rättens ramar utnyttja en optimal skattestruktur så långt det är möjligt. Det skulle dock sannolikt visa sig svårt att skapa legitimitet för ett sådant system, bl.a. beroende på de förenklingar som skulle komma att krävas och den statistiska osäkerhet som skulle bestå kring de beräknade elasticitetsvärdena. Diskussionerna om avgränsningsfrågor liksom kring rättvisan i systemet skulle med stor säkerhet fortsätta.

Då det föreligger svårigheter att erhålla en skattestruktur som minimerar momsuttagets samhällsekonomiska kostnader kan det i stället finnas skäl att överväga att helt avstå från att försöka påverka marknaderna genom differentiering av mervärdesskattesatserna. En fördel med detta är att det skulle medföra neutrala villkor för alla producenter av varor och tjänster vilka omfattas av mervärdesskattesystemet samt minska konkurrensnedvridning mellan varor och tjänster med hög grad av utbytbarhet.

I nästa avsnitt studeras därför hur den samhällsekonomiska kostnaden skulle påverkas vid ett enhetligt momsuttag för momspliktiga varor och tjänster, dvs. utan differentiering av skattesatserna. De fördelningspolitiska konsekvenserna sammantaget av en omläggning till en enhetlig skattesats redovisas översiktligt i anslutning till detta.

Nuvarande differentiering med tre olika skattesatser är inte vald för att minimera de samhällsekonomiska kostnaderna utan är ett resultat av önskemål om att på olika sätt påverka konsumtionsmönster och fördelning av köpkraft. I den mån som dessa önskade effekter faktiskt uppnås skulle denna styrning upphöra vid ett likformigt skatteuttag. Momsen som styrmedel inklusive motiven för styrningen på olika områden diskuteras närmare i kapitel 13.

12.3 Likformig moms (neutral beskattning)

12.3.1 Samhällsekonomiska effekter enligt modellen

Vid en budgetneutral övergång till ett system med likformig moms utan nedsättningar beräknas normalskattesatsen kunna sänkas till 21,7 procent. Beräkningen av skattesatsen innehåller dock en viss osäkerhet genom de beräkningsförutsättningar som använts (se bilaga 5 avsnitt 3.1).²

Prisförändringar

För att beräkna efterfrågeeffekterna har priseffekterna av momsförändringen på lång sikt beräknats som ett rakt prisgenomslag. Prissjämförelsen avser förändringen mellan det gamla och det nya långsiktiga jämviktläget.

Införandet av en likformig moms på 21,7 procent skulle, givet fullständigt prisgenomslag, medföra olika stora långsiktiga prisförändringar för olika konsumtionsvaror. De varor som nu har normalskattesatsen väntas få en prissänkning med 2,6 procent på lång sikt. Detta gäller bl.a. kläder, hushållsartiklar, bilar, bensin och

² Budgetneutraliteten är beräknad i statisk mening, dvs. skattebasernas storlek antas inte påverkas av momssatsförändringarna. En omläggning av momsuttaget skulle dock komma att medföra att konsumtionen ökade av de varor där momsen sänktes och minskade av de varor där momsen höjdes. Det innebär att skatteintäkterna från de varor där momsen höjdes skulle kunna bli lägre än vad en statisk analys visar och att intäkterna skulle bli högre från de varor där momsen sänktes.

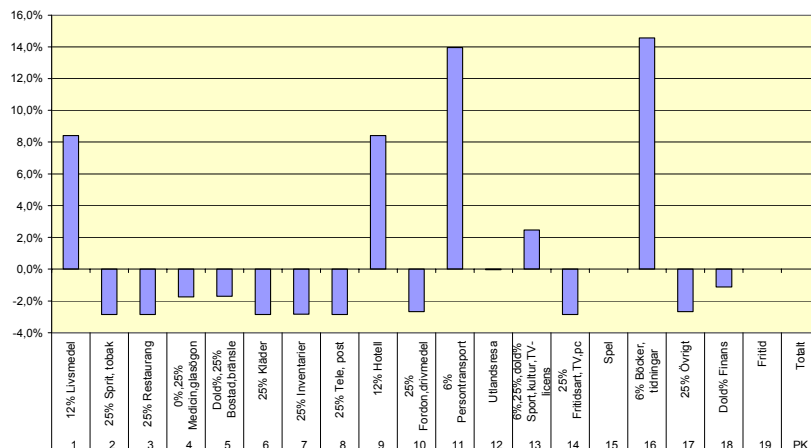
restaurangbesök. För varor som idag beskattas med 12 procent, som t.ex. livsmedel, väntas priserna öka med 8,7 procent på lång sikt. För varor som beskattas med 6 procent väntas priserna öka med 14,8 procent. Detta gäller bl.a. persontransporter samt konsumtion av sport och kultur.

Ytterligare priseffekter tillkommer som har sitt ursprung i att vissa varor är undantagna från momssystemet. Dessa varors priser påverkas också då den ingående moms i produktionen inte är avdragsgill. Förändring av slutligt mervärdesskatteuttag på insatsvaror och investeringar påverkar således priset. De i detta sammanhang mest betydelsefulla områdena är tillhandahållande av bostäder och av finansiella tjänster. Det uppkommer också priseffekter när momsen på företagens personbilinvesteringar förändras. Insatsvaror och investeringsvaror i produktion av varor som är undantagna från moms samt alla bilinvesteringar är idag belagda med normalskattesatsen 25 procent. Då denna sänks till 21,7 procent sänker detta priset på insats- och investeringsvaror med 2,6 procent. Denna momssänkning slår sedan i sin tur över på de momsundantagna varornas och tjänsternas priser.

Finansiella tjänster utgör även insatsvaror i större delen av näringslivet. När priset på dessa sänks genom att ingående inte avdragsgill moms minskar påverkas i viss grad priset på den inhemska produktionen av konsumtionsvaror, däremot knappast relativpriset. Ett visst momsuttag görs slutligen i hushållens ideella organisationer samt i den offentliga sektorn. Detta momsuttag sänks också och effekterna av detta kan på lång sikt antas tillfalla hushållen. Sammantaget beräknas momssänkningar på dessa insatsvaror, bilar, ideella organisationer och offentlig sektor kunna ge en priseffekt i storleksordningen -0,2 procent av den totala privata konsumtionen. Denna priseffekt har i beräkningarna slagits ut på alla konsumtionsvaror.

Vid en övergång till likformig moms skiljer sig prisutvecklingen inom varje grupp för de varor som ingår i de 18 grupperna. Gruppens prisutveckling blir ett genomsnitt av detta. De genomsnittliga prisförändringarna på lång sikt för dessa 18 grupper till följd av införandet av en likformig moms visas i diagram 12.7.

Diagram 12.7: Långsiktiga prisförändringar vid införandet av likformig moms



Källa: Egna beräkningar

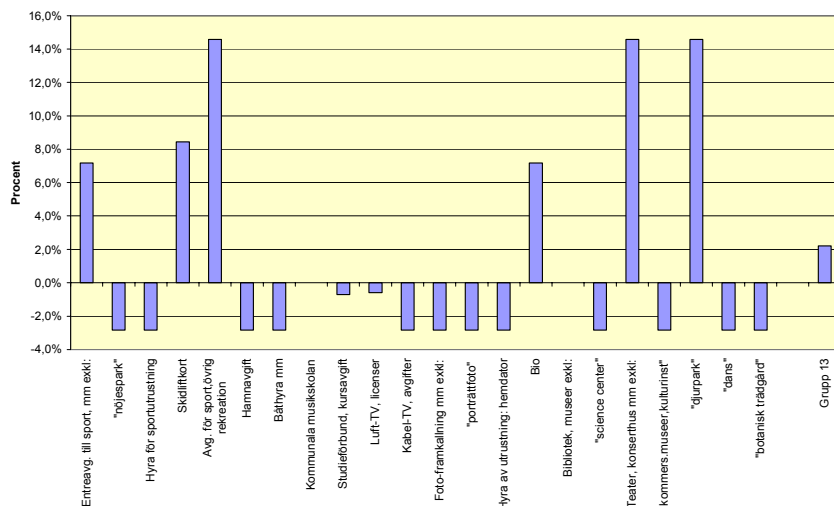
Priserna i fyra konsumtionsvarugrupper beräknas öka relativt mycket på lång sikt, med ca 8 eller 14 procent. Det rör livsmedel, hotellvistelse, persontransporter samt böcker och tidningar. För två grupper, utlandsresor och spelverksamhet, påverkas priserna knappt alls eftersom dessa utgifters belastning med moms är marginell. De övriga grupperna (exklusive grupp 13) beräknas få måttliga prissänkningar, mellan -1,5 och -2,8 procent. Det gäller medicin m.m., boende, kläder, inventarier, post och tele, fordon och drivmedel, fritidsartiklar-TV-PC, sprit och tobak, restaurangbesök, en övrig-post³ samt finansiella tjänster.

Den varugrupp som innehåller varor som innefattar konsumtionsutgifter för sport, kultur och TV-licenser (grupp 13) beräknas i genomsnitt få en måttlig prisökning på 2,5 procent. Detta är en grupp som behandlas mycket olika i momssammanhang, och motivet för att dessa varor i våra beräkningar sammanförts i en grupp är att deras efterfrågan antagits vara lika känslig för prisförändringar. Den beräknade prisökningen på 2,5 procent är ett genomsnitt av

³ Övrig-posten innehåller bl.a. hår- och skönhetsvård, skönhetsprodukter, smycken och klockor.

skilda prisförändringar, som varierar kraftigt mellan de varor som ingår i denna grupp (se diagram 12.8).

Diagram 12.8: Långsiktiga prisförändringar i konsumtionsgrupp 13 då likformig moms införs



Källa: Egna beräkningar

För vissa varor inom konsumtionsgrupp 13, såsom uthyrning av föremål till hushåll, avgifter för kabel-TV, fototjänster samt olika former av nöjen (t.ex. dans) beräknas priserna sjunka med 2,8 procent. Avgifter till kommunala musikskolan samt kommunala och statliga bibliotek och museer påverkas inte alls medan avgifter till studieförbund och TVs rikskanaler, som är momsbefriade, kan sjunka något då den ingående momsen sänks. För lek, kommersiella sportaktiviteter, övrig rekreation, teater, konserthus samt kommersiella biografier kan däremot (jfr dock vad som sägs i det följande) priserna långsiktigt öka med 14,6 procent.

Sportanläggningar och bio som drivs av ideella föreningar påverkas dock endast av dessa momsförändringar i den grad som den ingående momsen förändras. I diagrammet visas den sammantagna beräknade prisseffekten för varorna lek och sport samt bio som då blir lägre än 14,6 procent. Priset på skidliftstjänster kan långsiktigt öka med 8,4 procent.

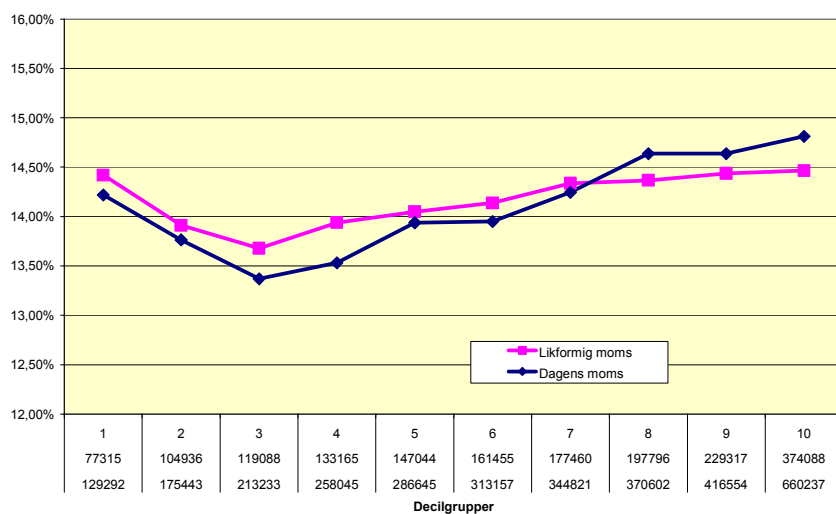
De priseffekter som angivits här kan naturligtvis inte ses som en prognos över kommande prisutveckling på olika konsumtionsområden, eftersom prisutvecklingen influeras av andra faktorer än momsändringen. Effekterna får istället ses som den påverkan momsförändringen långsiktigt kan antas få på priserna.

Det kan dessutom noteras att en del konsumtionsvaror är föremål för betydande offentliga subventioner. Det gäller framförallt persontransporter samt en del av varorna (kulturkonsumtionen) inom grupp 13. Detta skulle kunna begränsa momsförändringens prisgenomslag på dessa varor, se vidare avsnitt 12.3.3. Även konkurrenssituationen kan under vissa förutsättningar påverka momsförändringars prisgenomslag. Även detta kommenteras i avsnitt 12.3.3.

Fördelningseffekter

Införandet av en enhetlig momssats på 21,7 procent skulle medföra förändringar i hushållens genomsnittliga momsbetalningar. De hushåll som har en relativt stor andel utgifter på områden där momsen höjs kommer att få betala en högre total moms på sina konsumtionsutgifter, dvs. den implicita momssatsen höjs. Det motsatta kommer att inträffa för de hushåll som konsumerar relativt mycket av de varor där momsen sänks. Analysen har gjorts så att effekterna för hushåll med olika ekonomisk standard jämförs. Diagram 12.9 visar hur olika hushållsgruppers implicita momssatser ser ut idag och hur de skulle påverkas om en likformig moms infördes. Med implicit momssats menas här den genomsnittliga mervärdesskatten angiven i procent av total privat konsumtion, där såväl momsbelagd som momsfri konsumtion beaktats. I genomsnitt har den implicita momssatsen för alla hushåll beräknats till 14,2 procent.

Diagram 12.9: Likformig moms: implicita momssatser för hushåll grupperade i decilgrupper efter stigande ekonomisk standard⁴



Källa: SCB samt egna beräkningar

Bortsett från de två lägsta decilgrupperna ser man att dagens momsuttag är progressivt i den meningen att hushållens implicita momssats ökar med hushållsinkomst. Denna progressivitet skulle dämpas något om en likformig moms infördes. En viss progressivitet kvarstår ändå, och en förklaring till progressiviteten är att de varor som fortfarande är undantagna från moms i högre grad konsumeras av hushåll i de lägre decilgrupperna. Fördelningseffekter till följd av ett likformigt momsuttag kommer att redovisas mer utförligt i kapitel 15.

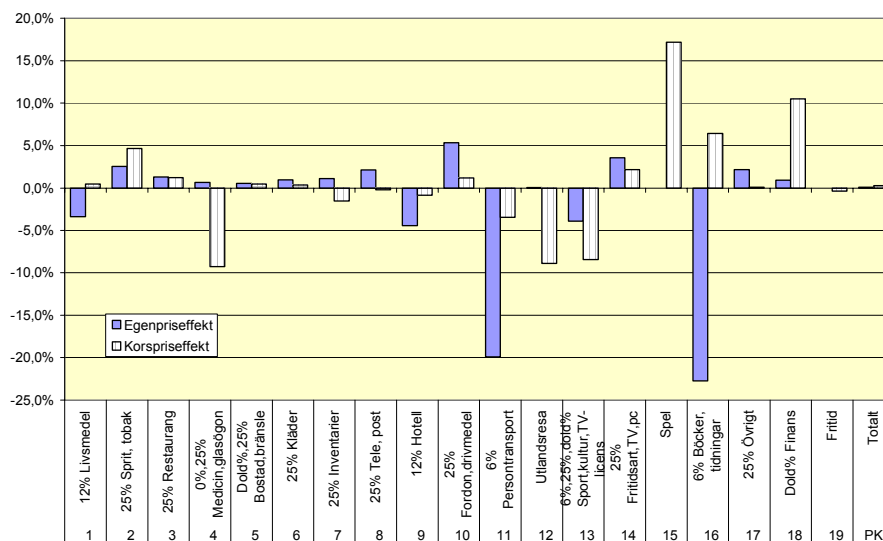
Efterfrågeförändringar

Diagram 12.10 visar vilka efterfrågeförändringar som enligt modellen uppstår på lång sikt vid införandet av likformig moms. I diagrammet visas två staplar för varje konsumtionsgrupp. Den första

⁴ jämför not 1

stapeln visar den efterfrågeförändring som beror på den beräknade egenpriselasticitetens storlek (egenpriseteffekten). Den andra stapeln visar i vilken storlek och riktning som korspriseteffekten verkar, dvs. om den motverkar eller förstärker egenpriseteffekten. Den totala konsumtionsvolymen påverkas endast marginellt av en budgetneutral övergång till likformig skatt. Däremot sker märkbara förändringar i konsumtionens sammansättning.

Diagram 12.10: Efterfrågeförändringar vid införandet av likformig moms



Källa: Egna beräkningar

För två av de fem konsumtionsvarugrupperna för vilka momsen ökar beräknas efterfrågan vara relativt okänslig för prisförändringar. Det gäller livsmedel och hotellvistelse. Konsumtionen av livsmedel (grupp 1) minskar med knappt 3,5 procent även om priserna väntas öka med 8,4 procent. Beräkningen av den låga pris-känsligheten för hotellvistelser (grupp 9) är dock extra osäker.

Efterfrågan på de tre övriga grupperna där momsen höjs beräknas vara mer pris-känslig. Efterfrågan minskar procentuellt sett mer än vad priserna stiger. Persontransporter samt inköp av böcker och

tidningar skulle enligt dessa kalkyler genomsnittligt minska med i storleksordningen 20 procent. För den sammansatta konsumtionsgruppen 13, sport, kultur, TV-licens, visar dessa beräkningar att efterfrågan i genomsnitt kan minska med 4 procent. En hög negativ korsprisindeffekt indikerar att minskningen kan bli större och uppgå till i storleksordningen 10 procent. Det bör noteras att det finns en osäkerhet i elasticitetsuppskattningen för de områden där prisförändringarna är av betydande omfattning. Detta gäller alltså främst de områden där skattesatsen idag är 6 procent. Eftersom både persontransporter (grupp 11) och delar av grupp 13 är föremål för betydande subventioner och sammanhängande regleringar kan efterfrågeminskningen i praktiken dock komma att bli mindre genom att prisgenomslaget kan bli mindre (se avsnitt 12.3.3). Även konkurrenssituationen kan påverka hur prisgenomslaget sker och därmed storleken på efterfrågebortfallet (se avsnitt 12.3.3).

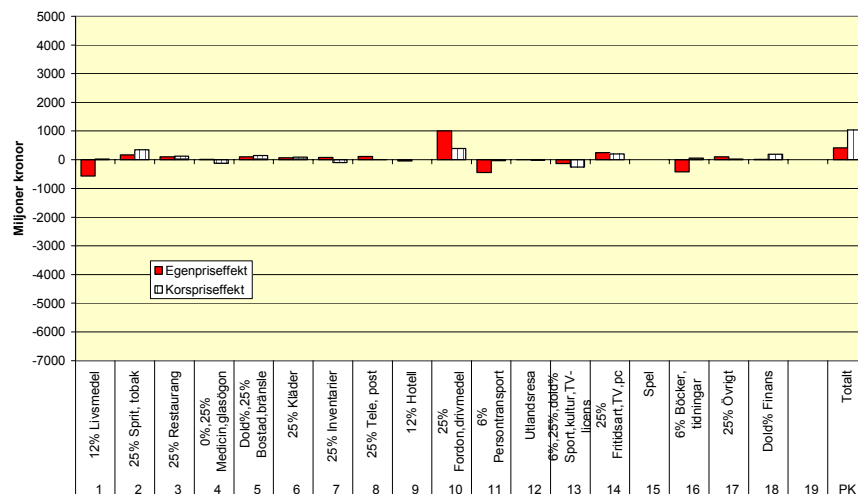
Efterfrågan på de 11 varugrupper som får måttliga prissänkningar beräknas vara relativt okänslig för prisförändringar, med undantag för bilar och bensin samt möjligen gruppen fritidsartiklar, TV och PC.

Det kan noteras att ingen märkbar effekt har uppstått på efterfrågan på fritid. Detta tyder på att det sammantaget inte skett någon märkbar förändring av momsuttaget på de varor som kan anses vara komplement eller substitut till fritid (se bilaga 5 avsnitt 6.3).

Förändring av samhällsekonomiska kostnader

I diagram 12.11 visas vilka effekter som införandet av likformig moms skulle kunna få för konsumentnyttan eller momsuttagets samhällsekonomiska kostnader. Efterfrågeförändringen uttrycks i kronor till skillnad från i tidigare diagram då de uttrycktes i procent. Varukonsumtionens omfattning i respektive grupp kommer då att inverka på effekternas storlek i kronor. Dessutom har momssatsens storlek i utgångsläget en viss betydelse (se bilaga 5 avsnitt 6.2)

Diagram 12.11: Effekter på konsumentnytta då likformig moms införs



Källa: Egna beräkningar

Den samlade effekten på konsumentnyttan av de efterfrågeförändringar som egenpriseffekterna medför för alla varugrupper är enligt modellanalysen begränsad men visar en positiv effekt som kan värderas till 0,4 miljarder kronor i årlig konsumtionsökning. Detta innebär att momsuttagets samhällsekonomiska kostnader beräknas minska med 0,4 miljarder kronor vid övergång till en likformig mervärdesskatt. Denna högre värdering avser den årliga konsumtionen och gäller varje år framöver. Korspriseffekternas inverkan på konsumentnyttan indikerar att vinsten kan bli större.

Denna begränsade ökning av konsumentnyttan kan tyckas vara liten. Den stora momshöjningen på livsmedel kostar relativt lite i förlorad konsumentnytta (livsmedel har låg priskänslighet) och dessa momsintäkter kunde förväntas användas till, i denna kalkyl, betydligt effektivare momssänkningar på priskänsliga varor som t.ex. finns i varugrupp 10 (fordon och drivmedel).

En övergång till likformig moms innehåller dock även moms-sänkningar på prisokänsliga varor som hör till varugrupperna 3–8. Framförallt kostar sänkningen av det dolda momsuttaget på bostadstjänster (varugrupp 5) relativt mycket i förlorade momsintäkter.

täkter, men ger samtidigt, enligt modellen, relativt lite tillbaka i form av ökad konsumentnytta. Dessutom innebär ett likformigt momsuttag att momsen höjs relativt mycket på priskänsliga varor som persontransporter (varugrupp 11) samt böcker och tidningar (varugrupp 16), vilket får relativt stort genomslag i kalkylen över konsumentnytta.

I den gruppering som visas i diagram 12.11 beräknas konsumentvinsten bli störst från momssänkningen på varugrupp 10. Detta beror framförallt på att det är en av de största konsumtionsposterna och att dess efterfrågan har hög priskänslighet. Konsumentförlusten blir störst från momshöjningen på varugrupperna 1,11 och 16. Förlustens storlek från varugrupp 1 beror främst på att livsmedel är en av de största konsumtionsposterna. För grupperna 11 och 16 är förklaringen främst deras relativt höga priskänslighet.

Totalbilden blir dock att dessa varugrupper relativt stora effekter på konsumentnyttan (positiva och negativa) uppväger varandra, varför en övergång till ett likformigt momsuttag endast ger begränsat positivt bidrag till konsumentnyttan. Momsuttagets samhällsekonomiska kostnader, uttryckt som konsumentnytta, skulle enligt denna analys således komma att minska, men endast i mindre utsträckning.

12.3.2 Produktion, import och regional sysselsättning

De ändringar av konsumtionsmönstret som inträffar vid införandet av en likformig moms kan beräknas få vissa effekter på produktionsstrukturen. I bilaga 5 avsnitt 7 beskrivs hur dessa effekter har beräknats med hjälp av s.k. input-outputstatistik. Hänsyn tas därvid till hur leveranser av insatsvaror från inhemsk produktion och import skulle komma att påverkas.

Hushållens konsumtionsutgifter går inte endast till betalning för inhemska produktionsinsatser. 20 procent av konsumtionsutgifterna⁵ går till att betala för direktimporterade konsumtionsvaror och de importerade insatsvaror som används i produktionen av konsumtionsvaror. Därtill går 10 procent av konsumtionsutgifterna till att betala moms och 10 procent till att betala produktskatter (som är nettot av punktskatter och subventioner) på vissa varor. Endast 60 procent av konsumtionsutgifterna används således till ersättning för arbets- och kapitalinsatser i den svenska ekonomin.

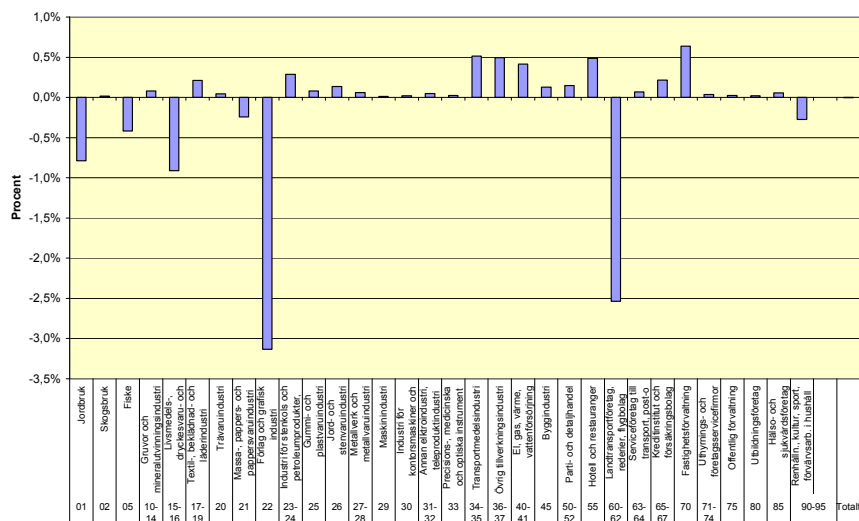
⁵ Se bilaga 5 avsnitt 7

De utgifter som avser import och skatter varierar mellan olika konsumtionsområden. Om efterfrågan ökar på en vara med stort importinnehåll och minskar på en vara med litet kan detta ge negativa effekter på total inhemsk produktion trots att de totala konsumtionsutgifterna är oförändrade. Dessa effekter är dock inte bestående eftersom de är resultat av att obalanser har uppstått på marknaderna. Dessa obalanser väntas korrigeras över tiden genom förändringar i växelkursen. Den lägre växelkursen ökar exportefterfrågan och därmed efterfrågan på inhemska produktionsinsatser. På lång sikt när marknaderna åter är i balans, har produktionen återgått till sin tidigare nivå.

Vid införandet av likformig skatt kan skatteinkomsterna till den offentliga sektorn komma att öka. Detta beror främst på de efterfrågeförändringar som väntas ske inom konsumtionsvarugrupperna 10 och 11 som innehåller punktskattebelagda varor. Vid en budgetneutral övergång till likformig moms förväntas efterfrågan på dessa varor öka. Det innebär att en större andel av de totala konsumtionsutgifterna kommer den offentliga sektorn till del i form av ökade punktskatteinkomster i stället för att gå till efterfrågan på inhemska produktionsinsatser. När punktskatteinnehållet ökar förbättras de offentliga finanserna. Förutsatt att dessa överskottsmedel blir återförda till hushållen i form av sänkta skatter eller ökade transfereringar motverkas eventuella negativa effekter på produktion och sysselsättning.

Införandet av ett likformigt momssystem beräknas, när balans råder på alla marknader, inte ge några effekter på BNP eller total sysselsättning. Däremot kan omläggningen förväntas medföra förändringar i produktionsstrukturen (se diagram 12.12).

Diagram 12.12: Produktionsförändringar som kan uppstå då likformig skatt införs. För varje bransch anges dess SNI-kod



Källa: SCB samt egna beräkningar

Enligt modellberäkningarna kan produktionen i vissa branscher påverkas i större eller mindre grad. Produktionsminskningar med 2,5–3 procent kan väntas i de två branscher som innehåller förlag och grafisk industri samt landtransportföretag, rederier och flygbolag. Detta är en följd av att konsumtionen av böcker och tidningar samt persontransporter enligt modellkalkylerna beräknas minska. Att produktionsminskningen inte blir större beror främst på att det i dessa branscher även produceras andra varor än konsumtionsvaror. Dessa branscher är därför relativt okänsliga för förändringar i konsumtionsefterfrågan.

Smärre produktionsminskningar beräknas uppstå i ett flertal branscher. För företag inom jordbruk samt livsmedels-, dryckesvaru- och tobaksindustri väntas produktionen i genomsnitt kunna bli knappt 1 procent lägre. I fiskebranschen väntas en produktionsminskning på knappt 0,5 procent.

Produktionen beräknas kunna bli 0,5 procent högre i fem branscher. Dessa är transportmedelsindustrin, övrig industri, energi-

och vattenförsörjning, hotell och restaurang samt fastighetsförvaltning. I övriga branscher som redovisas på denna nivå uppstår endast marginella produktionsförändringar.

Den totala sysselsättningen beräknas inte påverkas. De förändringar i produktionsstrukturen som uppstår väntas inte heller ge upphov till några märkbara skillnader i ekonomisk aktivitet mellan landets 8 regioner. Marginella skillnader på 0,05 procentenheter kan uppstå till nackdel för Stockholms län och Sydsverige.

12.3.3 Tänkbara modifieringar av modellresultaten; subventioner och imperfekt konkurrens

Subventioner

Utformningen av subventioner kan ha betydelse för i vilken grad en momsförändring påverkar konsumentpriserna och därmed efterfrågan. I bilaga 7⁶ redovisas en analys med antagandet att subventionerna kan betraktas som en klumpsumma. Därmed avses att de anpassningar som subventionerade företag gör till momssatsförändringar inte påverkar subventionernas storlek. Dessutom förutsätts att de subventionerade företagen i viss mån är reglerade. Den slutsats som dras är att prisgenomslaget avtar med subventionens storlek.

Klumpsummesubventionering innebär således att priset inte påverkas lika mycket av en momshöjning, jämfört med situationen där det är marginalkostnaden som subventioneras. Det beror på att subventionen används till att betala en del av momshöjningen. När marginalkostnaden i stället är subventionerad får ett högre pris betala hela momshöjningen. För verksamheter där subventionen på lång sikt sänks om volymen blir lägre än tidigare måste verksamheten i högre grad finansieras med prishöjningar och prisgenomslaget kan i dessa fall bli fullständigt.

Utredningen har genomfört beräkningar för att se hur effekterna av införandet av en enhetlig mervärdesskatt skulle kunna påverkas om prisgenomslaget antas avta med subventionens storlek.

Subventioner förekommer främst vid konsumtion av varugrupperna 11 (persontransporter) och 13 (sport, kultur m.m.). Den totala omsättningen av persontransporter innehåller i genomsnitt

⁶ Se även bilaga 5 avsnitt 2.5.2

en subventionsandel på 30 procent⁷. Detta skulle kunna begränsa momshöjningens prisgenomslag till 70 procent och ett införande av likformig moms skulle då öka priserna på lång sikt med 10 procent i stället för med tidigare angivna 14 procent.

I varugrupp 13 är det främst delposten scenframträdanden (teater och konserthus m.m.) som erhåller subventioner. Subventionsandelen uppgår exklusive moms i genomsnitt till 50 procent⁸. Preiseffekten på lång sikt av en likformig moms på dessa konsumtionsutgifter har i avsnitt 12.3.1 beräknats till 14,6 procent. Förekomsten av de höga subventionerna skulle då kunna begränsa denna effekt till hälften eller till drygt 7 procent.

Konsumtionsvarugruppen 16 (böcker, tidningar och tidskrifter) innehåller i genomsnitt en subventionsandel på 5 procent⁹, vilket något skulle kunna begränsa momshöjningens prisgenomslag.

Om subventionerna antas begränsa prisgenomslaget, så får detta huvudsakligen effekter för de berörda konsumtionsvaruområdena. För ekonomin som helhet uppstår endast marginella skillnader jämfört med den tidigare analysen. De totala konsumentpriserna väntas sjunka med 0,1 procent och konsumtionen bli 0,2 procent högre. Därmed blir konsumentnyttan också något högre, skillnaden värderas till 0,2 miljarder kronor per år.

Produktionsstrukturen skulle endast förändras marginellt genom att produktionen i transportmedelsindustrin skulle kunna antas minska med 2,0 i stället för med 2,5 procent. Produktionsminskningarna i branschen förlagsverksamhet och den bransch som innehåller kulturverksamheter skulle då bli av något mindre omfattning. Denna förändring i produktionsstrukturen skulle marginellt gynna Stockholmsregionen.

Imperfekt konkurrens

Vid perfekt konkurrens på alla marknader är de förutsättningar uppfyllda som utgör grunden för att momsförändringar medför raka prisgenomslag på lång sikt, vilket är utgångspunkten för modellanalysens efterfrågeeffekter.

Även under imperfekt konkurrens kan enligt analysen i bilaga 5 i de flesta fall sådana prisgenomslag förväntas. Om skattesatsen för-

⁷ Egna beräkningar utifrån SCB:s input-outputstatistik. Jämför även de uppgifter som lämnas i bilaga 8.

⁸ Egna beräkningar utifrån Kulturrådets statistik år 2000.

⁹ Egna beräkningar utifrån Kulturrådets statistik år 2000.

ändras för en vara behöver således inte det faktum att marknaden för varan inte fungerar perfekt betyda att en förändrad skattesats inte på sikt slår igenom i konsumentpriserna. Däremot påverkas prisnivån av den bristande konkurrensen.

Imperfekt konkurrens är en nödvändig men inte tillräcklig förutsättning för att prisgenomslaget vid en momsändring skall påverkas. För att så skall bli fallet krävs enligt ekonomisk analys att vissa specifika efterfråge- eller utbudsförhållanden är för handen. Om efterfrågans priskänslighet påverkas av efterfrågevolymen innebär det t.ex. att när efterfrågevolymen minskar ökar priskänsligheten. Detta skulle innebära att konsumenter med hög betalningsvilja är mer priskänsliga än konsumenter med låg betalningsvilja. Om efterfrågekurvan är linjär är standardresultatet från en teoretisk analys att prisgenomslaget på konsumentpriset blir mindre än momspåslagets förändring¹⁰. Ett vanligt antagande, t.ex. i makroekonomisk analys, är dock att marknaden efterfrågan är konstant-elastisk.

Om marginalkostnaden inte är konstant utan ökar eller minskar med volymen kan prisgenomslaget påverkas. Detta kan vara fallet i vissa monopolsituationer. S.k. naturliga monopol karaktäriseras av att skalavkastningen är stigande, vilket betyder att den långsiktiga marginalkostnaden är sjunkande. På ett sådant område skulle prisförändringen till följd av en momsändring bli större än momsförändringen. Om marginalkostnaden i stället vore stigande skulle prisgenomslaget i stället bli mindre än momsförändringen. Detta kan vara fallet i en reglerad verksamhet där den aktuella produktionsnivån innebär avtagande skalavkastning. Exempel kan finnas inom t.ex. delar av persontrafikområdet.

För att förenkla analysen antas i modellen att inom det variationsområde som utredningen studerar, så påverkas inte de genomsnittliga produktionskostnaderna då företaget anpassar sin produktionsvolym för att maximera vinsten. Detta är ett vanligt antagande och innebär att produktionsteknologin uppvisar konstant skalavkastning. Monopolföretagets långsiktiga marginalkostnad blir då inom detta produktionsområde konstant.

Prisgenomslaget kan slutligen också påverkas om graden av konkurrens på marknaden inte är konstant, utan påverkas av momsförändringen. För modellanalysen antas att konkurrensförhållandena på alla marknader är opåverkade av momsförändringen, vilket inte

¹⁰ Stiglitz (2000).

nödvändigtvis behöver vara fallet, men förefaller vara en rimlig utgångspunkt för modellberäkningarna.

Imperfekt konkurrens förekommer på en rad marknader vilka skulle beröras på olika sätt av en enhetlig mervärdesskatt. Inom vissa områden med konkurrensproblem, som t.ex. inom persontrafikområdet, skulle skatten höjas medan den på andra områden, t.ex. inom el- och telemarknaden, skulle sänkas.¹¹ En bedömning av om prisgenomslaget påverkas på ett speciellt område skulle kräva en särskild analys av vilka utbuds- och efterfrågeförhållanden som råder inom det aktuella området. Utredningen har inte kunnat genomföra någon systematisk undersökning av om och hur marknadsförhållandena på alla berörda områden skulle kunna påverka prisgenomslaget vid en momsändring.

Den översiktliga genomgång av marknadsförhållanden inom de områden som idag är föremål för reducerade skattesatser och som alltså skulle få höjd mervärdesskatt vid enhetlig moms, och som utredningen redovisar i kapitel 13, föranleder emellertid frågor kring hur dessa marknader fungerar och vilka utbuds- och efterfrågeförhållanden som råder där.

Det skulle kunna finnas situationer när ofullständiga prisgenomslag bidrar till att förklara det stora producentintresse som funnits och som finns för att reducera momsskattesatserna. Prisgenomslaget skulle t.ex. kunna påverkas om marginalkostnaden inom ett visst område inte är konstant utan stiger vid en viss volym. Detta torde t.ex. kunna vara fallet inom vissa reglerade områden. Om prisgenomslaget vid en momssänkning inte blir fullständigt reduceras givetvis vinsterna i form av ökad konsumentnytta eller önskad omfördelning av köpkraft och även producenterna inom området gynnas.

Ett stort producentintresse kan naturligtvis även förklaras av den allmänt högre efterfrågan som blir resultatet av en momssänkning som påverkar prisnivån, samt av att producenter kan gynnas av en lägre momsskattesats om varor eller tjänster som är utbytbara till den egna produkten beskattas högre.

En enhetlig mervärdesskatt skulle innebära att momssatsen höjs inom de områden som idag har reducerade mervärdesskatter. I modellanalysen antas att detta slår igenom fullständigt i konsumentpriserna, vilket i vissa fall skulle medföra betydande efterfrågeeffekter (se diagram 12.10).

¹¹ Exempelen på områden med konkurrensproblem är hämtade från rapporten Konkurrenten i Sverige 2004, Konkurrentverket

Om prisgenomslagen inom vissa av dessa områden inte skulle bli fullständigt så påverkas givetvis även efterfrågebortfallet (och därmed förlusten av konsumentnyttan). Prisdifferentiering är en företeelse som har koppling till delar av de områden som är föremål för reducerade skattesatser. Eventuellt kan prisdifferentiering ha betydelse för hur prisgenomslaget i samband med en enhetlig moms blir, och därmed även kunna få effekter på efterfrågan. Detta diskuteras närmare i kapitel 13 och 15.

Några försök till kvantifieringar på total nivå av tänkbara effekter till följd av imperfekt konkurrens har inte kunnat göras. Utredningen kommer dock att närmare beröra konkurrensfrågor inom olika områden i den områdesvisa genomgången rörande moms som styrmedel som redovisas i kapitel 13.

12.3.4 Likformig moms på all konsumtion

Utredningen har översiktligt beräknat effekterna av ett budgetneutralt likformigt momsuttag för alla konsumtionsutgifter i ekonomin, dvs. så att ett enhetligt momsuttag även tas ut inom de områden som i dag är undantagna från mervärdesskatt. Mot bakgrund av att dessa undantag väsentligen är obligatoriska enligt gällande EG-regler, får beräkningarna ses endast som ett försök till att ge en bild av effekterna av en eventuell framtida utveckling i riktning mot breddade skattebaser för momsen.

Eftersom nästan 40 procent av konsumtionsutgifterna för närvarande är undantagna i momssystemet skulle ett momsbeläggande innebära att den budgetneutrala likformig momssatsen enligt utredningens beräkningar skulle kunna sänkas till 14,2 procent, dvs. en sänkning av normalskattesatsen med mer än 10 procentenheter.

Om alla konsumtionsutgifter skulle beskattas med samma skattesats, skulle hushåll i olika inkomstlägen betala samma implicita momssats på sina konsumtionsutgifter. Ett sådant momsuttag skulle därför inte ge upphov till några fördelningseffekter. En övergång till ett sådant fullständigt likformigt system skulle således öka skillnaderna i ekonomisk standard mellan hushållen. Detta kan också tolkas som att den progressiva effekten i dagens moms-system delvis uppnåtts genom att undanta en stor del av konsumtionsutgifterna från momssystemet.

Vidare skulle ett enhetligt momsuttag för all konsumtion vrida konsumtionsmönstret mot en struktur som enligt modellberäk-

ningar skulle kunna öka konsumentnyttan med 2 miljarder kronor per år.

12.4 Den yttersta gränsen för lågmomsområdet

Sverige har förbundit sig att följa de EG-gemensamma reglerna på momsområdet. Dessa reglerar bl.a. vilka konsumtionsområden länderna får ha reducerad moms på. En eller två reducerade skattesatser om lägst 5 procent är tillåtna. En diskussion pågår inom EU huruvida den lista över områden där man kan ha reducerad moms skall utökas. I förslag från kommissionen har ett antal nya områden nämnts (se bilaga 3 och kapitel 4).

I ett momssystem där det finns reducerade momssatser är varor och tjänster som beskattas med normalskattesats ständigt utsatta för krav på förändring i riktning mot reducerad skattesats. I den svenska debatten hänvisas då ofta till att EG-reglerna tillåter, eller föreslås tillåta, att varan eller tjänsten får reducerad skattesats.

Utredningen har ansett att det kan vara av intresse att åskådliggöra vissa av de konsekvenser som kan följa om man inför reducerad moms på alla de områden som för närvarande enligt EG-reglerna kan ha lägre moms, eller där detta diskuteras inom EU. Detta får betraktas som ett extremt exempel eftersom de möjligheter till lägre skattesatser som medges utnyttjas olika av de olika medlemsländerna och det inte förekommer att alla möjligheter utnyttjas av ett enskilt land. Det räkneexempel som konstruerats får i och med detta betraktas som hypotetiskt. Exemplet kan ändå vara värdefullt som en illustration till effekterna på längre sikt av att fortsätta med att hänföra allt fler varor och tjänster till lågmomsområdet.

I exemplet förutses således den reducerade skattesatsen 6% införas på alla de områden där Sverige, om riksdagen så beslutade, enligt dagens EG-regler och med beaktande av kommissionens förslag skulle kunna ha reducerad moms. För att en sådan omläggning ska kunna bli budgetneutral krävs en höjning av normalskattesatsen till 36,6 procent. Finansieringsbehovet beräknas till drygt 40 miljarder kronor. Av flera skäl är givetvis en så kraftig höjning av normalskattesatsen omöjlig. För det första finns en politisk överenskommelse mellan medlemsstaterna att ländernas normalskattesatser skall befinna sig inom ett intervall på 10 procentenheter. För Sveriges del finns därför i praktiken inte något utrymme att ha en högre normalskattesats än 25 procent. För det andra skulle det in-

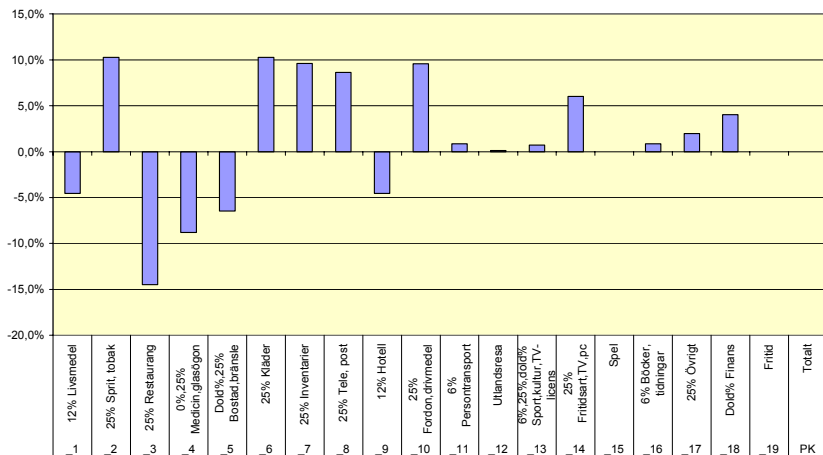
nebära märkbara internationella konkurrensproblem genom kraftigt ökad gränshandel och underminering av den svenska momsbasen. Finansieringen av de kraftiga skattesänkningarna i en sådan situation skulle alltså behöva ske utanför momssystemet och även behöva beakta bortfallet av momsbas till följd av efterfrågeeffekter. Det kan också innebära att ineffektivare skattebaser än momsens skulle behöva utnyttjas för finansieringen.

För att ändå få en uppfattning om vilka effekter som enligt modellen beräknas uppkomma på konsumtionsmönster och inkomstfördelning är det av visst intresse att analysera omläggningen som en budgetneutral momssatsförändring. Omläggningen förutsätts här alltså finansieras inom momssystemet, trots att detta inte är ett realistiskt alternativ. Därvid bortses alltså från de ovan nämnda skäl som gör en sådan omläggning orealistisk och från att de samhällsekonomiska kostnaderna för finansiering av de offentliga utgifterna skulle kunna öka.

En sådan förändring skulle framförallt innebära sänkt moms inom konsumtionsområden som livsmedel, restaurang, medicin m.m., bostad samt hotell (en mer detaljerad lista visas i kapitel 14). På övriga områden, som idag är beskattade med skattesatsen 25 procent, höjs momssatsen i detta räkneexempel till 36,6 procent. Denna momsförändring skulle enligt utredningens beräkningar innebära att 22 procent av momsuttaget flyttas till de varor som skulle beskattas med skattesatsen 36,6 procent.

I diagram 12.18 visas vilka långsiktiga prisseffekter som då väntas uppkomma på de 18 konsumtionsvarugrupperna. Priserna beräknas sjunka mest på restaurangtjänster, med 14,5 procent. Varugruppen medicin m.m. skulle få prissänkningar på nästan 10 procent (denna prissänkning motsvarar ett genomsnitt av varor med normal skattesats och receptbelagd medicin som idag beskattas med 0 %). Priserna på livsmedel, bostadstjänster samt hotell minskar med 5 procent. På de konsumtionsvaror som idag har 25 procents moms kan priserna väntas öka med 10 procent. En prisökning på nästan 5 procent väntas ske på finansiella tjänster. Detta beror på att det slutliga momsuttaget på insatsvaror i produktion av finansiella tjänster ökar då normalskattesatsen höjs till 36,6 procent.

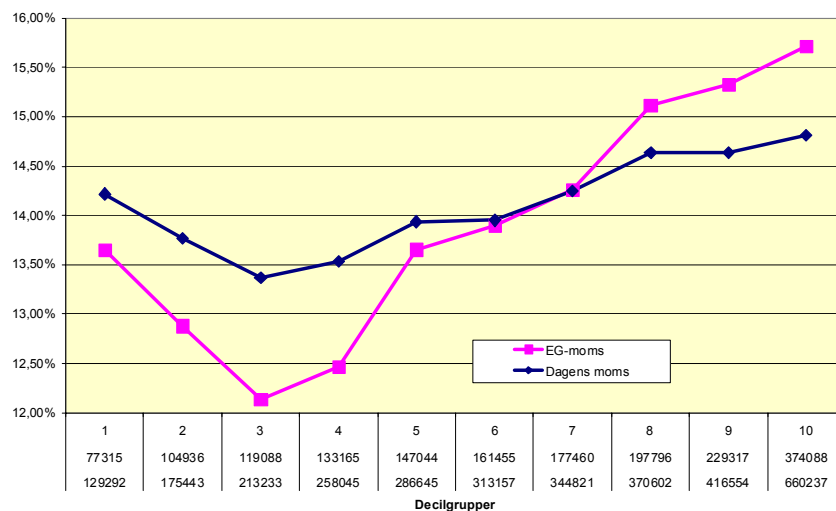
Diagram 12.18: Långsiktiga prisförändringar, maximal lågmoms



Källa: Egna beräkningar

Prisförändringar i den beskrivna storleksklassen skulle komma att påverka hushållens konsumtionsutgifter olika. Skillnaderna i köpkraft skulle minska betydligt, dvs. progressiviteten i momsuttaget skulle öka märkbart. Detta framgår av den kraftiga lutningen på kurvan i diagram 12.19 som visar implicita momssatser.

Diagram 12.19: Maximal lågmoms: implicita momssatser för hushåll grupperade i decilgrupper efter stigande ekonomisk standard¹²



Källa: SCB samt egna beräkningar

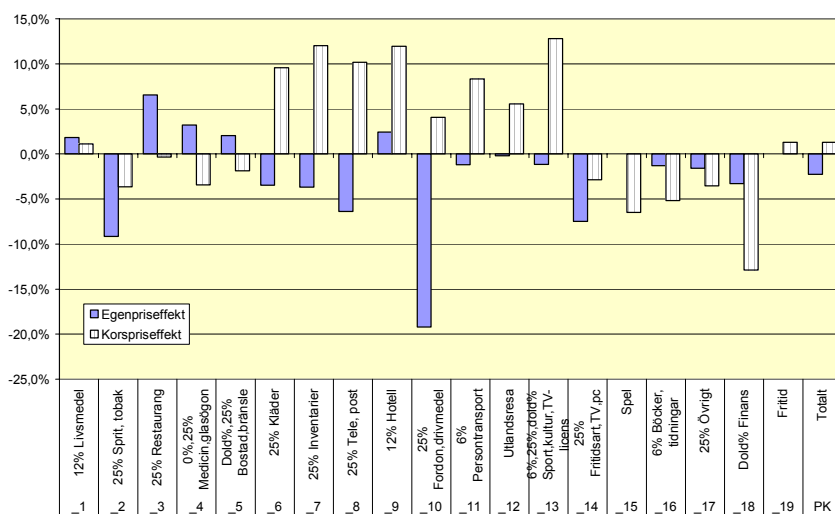
De omfattande prisförändringarna medför stora efterfrågeförändringar. Totalt beräknas nästan 3,5 procent av konsumtionsmönstret påverkas. Denna förändring består av att drygt 1 procent av konsumtionsutgifterna flyttas till andra konsumtionsområden. Resten förklaras av att total konsumtionsefterfrågan skulle minska med drygt 2 procent och att fritidsefterfrågan¹³ skulle öka i motsvarande grad (se diagram 12.20).

Bland de efterfrågeförändringar som beräknas ske för olika konsumtionsvarugrupper kan nämnas att restaurangkonsumtionen väntas öka mest medan bilkonsumtionen (fordon, drivmedel) väntas minska mest.

¹² jämför not 1

¹³ Se den teoretiska förklaringen till detta i bilaga 5 avsnitt 2.3.

Diagram 12.20: Maximal lågmoms: efterfrågeförändringar i procent



Källa: Egna beräkningar

Sammantaget beräknas hushållens värdering av konsumtionen (konsumentnyttan) minska i storleksordningen 7 miljarder kronor per år (räknat i 1999 års priser). Detta förklaras främst av hushållens negativa värdering av att momsen på bilar och bensin (varugrupp 10) höjs till 36,6 procent. Förlusten av konsumentnytta utgör nästan 1 procent av total privat konsumtion och kan jämföras med en situation där konsumtionen, med oförändrade produktionsinsatser, för all framtid skulle ligga på en nivå som är nästan 1 procent lägre.

12.5 Sammanfattande slutsatser

I detta kapitel har redovisats de resultat som erhållits när de samhällsekonomiska effekterna av olika budgetneutrala momsstrukturer analyserats.

Genomgången skall inte tolkas som en redogörelse för vilka faktiska kostnader som skulle uppkomma till följd av olika momsuttag, utan syftar till att underlätta en diskussion om hur olika momssystem kan tänkas fungera i effektivitetshänseende och i vil-

ken utsträckning som ett systems effektivitetsegenskaper förefaller överträffa ett annat.

Valet av moms-system grundas givetvis inte endast på momsuttagets samhällsekonomiska kostnader. Det finns också andra faktorer att ta hänsyn till. Dessa rör bl.a. fördelningspolitiska konsekvenser, administrativa kostnader liksom förekomsten av politiska önskemål om styrning på olika områden.

Med tanke på att det primära syftet med mervärdesskatten är att finansiera samhällseliga åtaganden torde dock samhällsekonomiska kostnader, liksom möjligheterna till praktisk och effektiv uppbörd av skatt och bevarade moms-baser, väga tungt i en samlad bedömning. Av betydelse för vilken fördelningspolitisk hänsyn som bör tas vid utformningen är dels hur effektivt moms-systemet bedöms vara som fördelningspolitiskt instrument, dels vilka andra instrument som finns tillgängliga för att hantera fördelningspolitiska avvägningar.

Utredningen har med hjälp av den beskrivna analysmodellen beräknat de samhällsekonomiska kostnadseffekterna, uttryckt som skillnader i konsumentöverskott mellan två jämviktsslägen med olika momsstruktur.

Inledningsvis analyserades de vinster som ett uttag baserat på teorin om optimal beskattning skulle kunna medföra. Dessa beräknades uppgå till ca 5 miljarder kronor på årsbasis eller 0,6 procent av privat konsumtion.

Olika svårigheter med en momsstruktur byggd på principen om optimal beskattning, bl.a. bristande förenlighet med gällande EG-regler, har medfört att utredningen undersökt ett neutralt moms-uttag. Alternativet innebär en enda enhetlig mervärdesskattesats. Mervärdesskatten påverkar då inte längre de prisrelationer som råder mellan momspliktiga varor och tjänster på marknaden, däremot påverkas prisrelationerna relativt de varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt.

Utredningen har även översiktligt studerat vilka konsekvenserna skulle bli om det nuvarande området för reducerade skattesatser utvidgades till att gälla alla de områden där lågmoms föreslås bli tillåten enligt nuvarande diskussion inom EU. Detta får betraktas som ett extremt exempel. I en sådan situation skulle den samhällsekonomiska kostnaden mätt som förlorat konsumentöverskott uppgå till 7 miljarder kronor per år jämfört med dagsläget och en BNP-förlust skulle uppstå på knappt 1 procent. Finansieringsbehovet i denna situation uppgår till 40 miljarder kronor och normal-

skattesatsen skulle behöva höjas till åtminstone 36 procent, något som är fullständigt orealistiskt. Finansieringsproblemet är dock en realitet om utvecklingen successivt fortsätter i riktning mot att allt fler områden blir föremål för reducerade skattesatser. Sannolikt skulle ineffektivare skattebaser än moms i så fall behöva utnyttjas i ökande utsträckning för att finansiera de offentliga utgifterna, vilket skulle medföra samhällsekonomiska nettokostnader.

Av såväl statsfinansiella som samhällsekonomiska skäl förefaller det därför angeläget att motverka en situation där momsbaserna riskerar att successivt urgröpas. Detta är troligen enklast att åstadkomma i en situation där inga reducerade skattesatser förekommer, alternativt väl avgränsbara och väl motiverade reducerade skattesatser kan åstadkommas.

I ett alternativ med likformigt mervärdesskatteuttag finns enligt modellanalysen vissa effektivitetsvinster att hämta, även om dessa enligt beräkningarna blir betydligt mindre än i fallet med optimala skattesatser. De relativprisförändringar som sker ger effekter på den privata konsumtionens sammansättning. De nya konsumtionsmöjligheter som hushållen därigenom får kommer de att värdera marginellt högre än tidigare. Ökningen är av storleksordningen knappt 0,1 procent av total konsumtion. Detta motsvarar en situation där konsumentpriserna varje år ligger knappt 0,1 procent lägre än de annars skulle göra. Momsuttagets samhällsekonomiska kostnader beräknas sålunda minska, om än marginellt. De fördelningspolitiska kostnaderna, vid övergång till enhetlig moms, skulle öka något (dvs. skillnaden i ekonomisk standard mellan hushåll i decilgrupp 3 och 10 skulle kunna öka med 0,4 procent, se tabell 12.2). Utredningen har även som en teoretiskt intressant jämförelse beräknat effekterna av en övergång till ett fullständigt likformigt momsuttag, som alltså även omfattar de varor och tjänster som idag inte är skattepliktiga.

Tabell 12.2 Storleksordningen på de årliga effekterna, jämfört med dagsläget, som skulle uppstå vid en övergång till olika momssystem

	Optimal	Fullständigt likformig	Likformig	Lågmoms enl. EU
Omfattning, procent av momsintäkterna	31,0	21,0	11,0	22,0
Skillnad i ekonomisk standard, procent ¹⁴	2,1	0,8	0,4	-1,2
Förändring av konsumentnyttan, procent av total konsumtion	0,6	0,2	0,1	-0,7

Anm. Effekter på skillnad i ekonomisk standard avser förändring av skillnad mellan hushåll i decilgrupp 3 och 10

Källa: Egna beräkningar

Inslag av subventioner skulle i vissa fall kunna begränsa prisgenomslaget. I den mån som prisgenomslaget begränsas skulle ett införande av likformig moms kunna reducera de samhällsekonomiska kostnaderna ytterligare. Effekterna från imperfekt konkurrens är mer komplicerade, eftersom en eventuell begränsning av prisgenomslaget kan medföra såväl ökade som minskade kostnader, beroende om mervärdesskatten höjs eller sänks inom ett område där prisgenomslaget påverkas av de efterfråge- och utbudsförhållanden som råder. Om prisgenomslaget begränsas inom områden där momsen höjs och där enligt modellanalysen de största konsumentförlusterna uppkommer (varugrupperna 1,11 och 16) så minskar, allt annat lika, de samhällsekonomiska kostnaderna mer än vad som ges av modellen.

Den totala konsumtionsvolymen enligt modellanalysen förblir opåverkad, under förutsättning att de offentliga finanserna inte tillåts förstärkas av ökade punktskatter och mindre offentliga bidrag. Då uppkommer inte heller någon effekt på BNP och sysselsättning. Däremot kommer produktionsstrukturen i ekonomin i viss mån att påverkas som en effekt av förändrat konsumtionsmönster. I vissa branscher kommer produktionen att öka och i andra att minska. Dessa förändringar av produktionsstrukturen väntas dock ungefär ta ut varandra även i landets åtta huvudregioner, vilket tyder på att mellan dessa kommer inga fördelnings effekter att uppstå.

¹⁴ Positivt tal betyder ökad skillnad i ekonomisk standard

En budgetneutral övergång till en likformig moms väntas inte påverka hushållens genomsnittliga köpkraft. Momsförändringarna beräknas medföra måttliga prissänkningar på lång sikt på de flesta konsumtionsvaror och tjänster samtidigt som det blir relativt kraftiga höjningar av de långsiktiga jämviktspriserna på vissa varor som idag har reducerade skattesatser. Dessa kalkylerade prisförändringar kan något öka skillnaderna i hushållens ekonomiska standard, givet att de också slår igenom som verkliga prisförändringar. Mellan de stora hushållsgrupperna i ekonomin väntas ökningen bli mindre än 0,5 procent. Fördelningseffekterna beskrivs ytterligare i kapitel 15.