

Lagrådsremiss

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 31 maj 2011

Anders Borg

Eva Posjnov
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) sänks från 25 till 12 procent. Samtidigt föreslås en ändring av reglerna om HUS-avdrag. Förslaget innebär att nya regler införs i mervärdesskattelagen (1994:200) och i inkomstskattelagen (1999:1229). Syftet med förslaget är dels att göra reglerna enklare, dels att uppnå positiva samhällsekonomiska effekter, framförallt på den varaktiga sysselsättningen.

Förslaget innebär att samma skattesats, 12 procent, kommer att vara tillämplig på restaurang- och cateringtjänster som på livsmedel och rumsuthyrning i hotellrörelse. I syfte att undvika att de tjänster som omfattas av mervärdesskattesänkningen samtidigt kan bli föremål för HUS-avdrag (möjligheten till skattereduktion för hushållsarbete och ROT-arbete har fått den gemensamma benämningen HUS-avdrag) föreslås en justering av reglerna om HUS-avdrag. Justeringen innebär att sådana tjänster som mervärdesskatterättsligt utgör restaurang- och cateringtjänster inte utgör hushållsarbete i inkomstskattelagens mening.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. Förslaget innehåller också övergångsbestämmelser.

Om dessa förslag kommer att presenteras i en proposition som förslag inför budgetåret 2012 är dock beroende av de bedömningar av det ekonomiska läget, av reformutrymmet och finansieringsbehoven samt av de prioriteringar som regeringen kommer att göra i det slutliga arbetet med budgetpropositionen efter sommaren 2011.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	5
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	7
3	Ärendet och dess beredning	8
4	Gällande rätt	8
4.1	Skattesatser	8
4.2	Begreppet restaurang- och cateringtjänster	10
4.2.1	EU-rätt	10
4.2.2	EU-domstolens praxis	11
4.2.3	Högsta förvaltningsdomstolens praxis	12
4.2.4	Förarbetsuttalanden	12
4.2.5	Spritdrycker, vin eller starköl	13
5	Nya bestämmelser avseende sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster	14
5.1	Reducerad mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster	14
6	HUS-avdrag	19
6.1	Gällande rätt	19
6.2	Nya bestämmelser i inkomstskattelagen	20
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	22
8	Offentligfinansiella och andra effekter	23
8.1	Offentligfinansiella effekter	23
8.2	Effekter på varaktig sysselsättning	23
8.3	Samhällsekonomisk effektivitet	25
8.4	Effekter på administrativa kostnader och fullgörandekostnader	25
8.5	Konsekvenser för företagen	26
9	Författningskommentar	27
9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	27
9.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	28
Bilaga 1	Sammanfattning av delbetänkandet Sänkt restaurang- och cateringmoms (SOU 2011:24)	30
Bilaga 2	Utredningens författningsförslag	33
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna (avseende delbetänkandet Sänkt restaurang- och cateringmoms av Utredningen om sänkt moms på vissa tjänster)	36

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap. 1 §²

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

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

2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§,

4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och

b) spritdrycker, vin och starköl. b) spritdrycker, vin och starköl,
och

*5. omsättning av restaurang-
och cateringtjänster, med undan-
tag för den del av tjänsten som
avser spritdrycker, vin och starköl.*

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, unionsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

– böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,

– tidningar och tidskrifter,

– bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,

– musiknoter, samt

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2011:283.

- kartor, inbegripet atlaser, vägkartor och topografiska kartor,
2. omsättning, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 5, 6, 7 eller 10 samt annan omsättning än för egen verksamhet, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 §, allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,
 3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, unionsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 §, och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,
 4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,
 5. tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar,
 6. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,
 7. tillträde till och förevisning av djurparker,
 8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,
 9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,
 10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och
 11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 67 kap. 13 c § inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

67 kap.
13 c §²

Som hushållsarbete räknas inte

1. arbete som enbart avser installationer eller service på maskiner och andra inventarier vid tillämpningen av 13 a eller 13 b §,

2. arbete för vilket försäkringsersättning lämnats,

3. arbete för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting, *eller*

4. om- eller tillbyggnad av ett småhus för vilket fastighetsavgift inte har tagits ut enligt 6 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

3. arbete för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting,

4. om- eller tillbyggnad av ett småhus för vilket fastighetsavgift inte har tagits ut enligt 6 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, *eller*

5. sådana tjänster som anges i 7 kap. 1 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången vid 2013 års taxering.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2011:68.

3 Ärendet och dess beredning

I budgetpropositionen för 2011 redovisade regeringen ett antal reformambitioner på skatteområdet som ska förverkligas under mandatperioden (prop. 2010/11:1, Förslag till statsbudget för 2011, finansplan och skattefrågor m.m., avsnitt 1.7.4). Regeringen tog också upp frågan i 2011 års ekonomiska vårproposition (prop. 2010/11:100 s. 43 och 61). Tidpunkten för när de olika reformambitioner skulle genomföras gjordes beroende av kommande bedömningar av det ekonomiska läget, av reformutrymmet och av finansieringsbehoven.

Regeringen förordnade därefter, från och med den 1 januari 2011, en särskild utredare med uppdrag att bland annat ta fram ett lagförslag om en sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) till samma nivå som livsmedel (i dag 12 procent). Utredningen om sänkt moms på vissa tjänster lämnade den 15 mars 2011 delbetänkandet Sänkt restaurang- och cateringmoms, (SOU 2011:24). En sammanfattning av delbetänkandet finns i *bilaga 1*. Delbetänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*. Utredaren skulle även i delbetänkandet redovisa vilka effekter på den varaktiga sysselsättningen och på företagande som kan förväntas vid sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster. Han skulle också analysera åtgärdens samhällsekonomiska effektivitet samt lämna förslag till en finansiering inom mervärdesskatteområdet. Efter delbetänkandets avlämnande ska utredaren analysera om sänkt skattesatsnivå även på någon eller några av de övriga tjänster som från den 1 juni 2009 lagts till bilaga III i EU:s mervärdesskattedirektiv är en samhällsekonomiskt effektiv åtgärd i syfte att öka den varaktiga sysselsättningen. Den delen av uppdraget ska redovisas i ett slutbetänkande senast den 31 oktober 2011.

Delbetänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga hos Finansdepartementet (dnr Fi 2011/1404).

I lagrådsremissen behandlas det förslag till sänkt restaurang- och cateringmoms som utredningen lämnade i delbetänkandet. Det förslag till finansiering som utredningen lämnade behandlas inte i denna remiss.

Om dessa förslag kommer att presenteras i en proposition som förslag inför budgetåret 2012 är beroende av de bedömningar av det ekonomiska läget, av reformutrymmet och finansieringsbehoven samt de prioriteringar som regeringen kommer att göra i det slutliga arbetet med budgetpropositionen efter sommaren 2011.

4 Gällande rätt

4.1 Skattesatser

EU-rätt

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för regelverket finns i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,

förkortat mervärdesskattedirektivet¹. Enligt artikel 96 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna tillämpa en normalskattesats som inte får vara lägre än 15 procent (artikel 97). Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser (artikel 98). En reducerad skattesats får inte vara lägre än 5 procent (artikel 99). I mervärdesskattedirektivet finns en lista (bilaga III) över de varor och tjänster som en reducerad skattesats får tillämpas på. Bland dessa varor och tjänster finns numera restaurang- och cateringtjänster i punkten 12a. Möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster öppnades för samtliga medlemsstater den 1 juni 2009 (rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser²). Dessförinnan hade endast ett visst antal medlemsstater, till vilka Sverige inte hörde, möjlighet att tillämpa reducerad skattesats på restaurangtjänster. Detta reglerades i ett antal specialbestämmelser i direktivet.

Mervärdesskattedirektivet ger således medlemsstaterna möjlighet att själva bestämma om man vill tillämpa reducerad skattesats på någon eller några av de varor och tjänster som anges i bilaga III. Medlemsstaterna har också möjlighet att, med vissa begränsningar, bestämma nivån på den reducerade skattesatsen. Regleringen av skattesatserna kan därför variera i de olika medlemsländerna. Enligt en sammanställning gjord av Europeiska kommissionen (VAT applied in the Member States of the European Union) tillämpade följande medlemsländer reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster per den 1 januari 2011: Belgien, Grekland, Spanien, Frankrike, Irland, Italien, Cypern, Luxemburg, Holland, Österrike, Polen, Portugal, Slovenien och Finland. Av dessa länder tillämpade samtliga förutom Belgien, Frankrike och Finland reducerad skattesats på restaurangtjänster även innan den möjligheten öppnades för alla medlemsländer genom direktiv 2009/47/EG.

Svensk rätt

De svenska bestämmelserna om skattesatser finns i 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. I Sverige tillämpas normalskattesatsen 25 procent, en reducerad skattesats om 12 procent och en reducerad skattesats om 6 procent. I 7 kap. 1 § ML sägs inledningsvis att skatt ska tas ut med 25 procent. Härfter anges i vilka fall skattesatsen i stället är 12 respektive 6 procent.

Med den reducerade skattesatsen 12 procent beskattas omsättning av livsmedel (med undantag för bl.a. spritdrycker, vin och starköl), rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och camping, omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Med den reducerade skattesatsen 6 procent beskattas omsättning av böcker, tidningar m.m., tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-,

¹ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

² EUT L 116, 9.5.2009, s. 18 (Celex 32009L0047).

opera- samt balettföreställningar eller liknande, viss biblioteks- och museiverksamhet, tillträde till djurparker, upplåtelse eller överlåtelse av vissa upphovsrättsliga rättigheter, omsättning av tjänster inom idrottsområdet samt personbefordran.

Restaurang- och cateringtjänster beskattas i dag med normal-skattesatsen 25 procent.

4.2 Begreppet restaurang- och cateringtjänster

4.2.1 EU-rätt

Sedan den 1 juni 2009 får EU:s medlemsstater tillämpa reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster. Dryck, både med och utan alkohol, får undantas från den reducerade skattesatsen (punkt 12 a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, införd genom direktiv 2009/47/EG).

Genom direktiv 2008/8/EG (Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster¹) och därefter genom direktiv 2009/47/EG infördes begreppet restaurang- och cateringtjänster på två ställen i mervärdesskattedirektivet, dels i artiklarna 55 och 57, som reglerar omsättningsland för tjänster, dels i bilaga III som reglerar skattesatser. Dessförinnan förekom det endast i de specialbestämmelser som gav vissa medlemsstater rätt att tillämpa en reducerad skattesats på sådana tjänster. Begreppet definieras inte i själva mervärdesskattedirektivet, men det finns en definition i artikel 6 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt², förkortat tillämpningsförordningen. De aktuella bestämmelserna kommer att träda i kraft den 1 juli 2011. Dess syfte är att säkerställa en enhetlig tillämpning av bl.a. de nya reglerna om omsättningsland, vilka infördes genom direktiv 2008/8/EG. När den träder i kraft blir artikeln direkt tillämplig i svensk rätt.

I artikel 6 ges följande definition:

1. Med restaurang- och cateringtjänster avses tjänster som består i att för mänsklig konsumtion leverera beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, åtföljda av tillräckligt med stödtjänster som möjliggör omedelbar konsumtion av det levererade. Leveransen av mat eller dryck eller båda är endast en del i helheten, i vilken tjänsteaspekten ska dominera. Restaurangtjänster är tillhandahållandet av sådana tjänster i tillhandahållarens lokaler och cateringtjänster är tillhandahållande av sådana tjänster på andra ställen än i tillhandahållarens lokaler.

2. En leverans av beredd eller oberedd mat eller dryck eller båda, med eller utan transport, som inte åtföljs av några andra stödtjänster, ska inte anses som restaurang- och cateringtjänster enligt punkt 1.1.

I tillämpningsförordningens artikel 1 sägs att tillämpningsföreskrifterna gäller avdelningarna I–V och VII–XII i mervärdesskattedirektivet.

¹ EUT L 44, 20.2.2008, s. 11 (Celex 32008L0008).

² EUT L 77, 23.3.2011, s. 1 (Celex 32011R0282).

Artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, som uttryckligen hänvisar till bilaga III, är placerad i avdelning VIII. Enligt utredningens uppfattning gäller föreskrifterna i tillämpningsförordningen även för bilagorna till dessa avdelningar, exempelvis bilaga III där förteckningen över vilka varor och tjänster som en reducerad skattesats får tillämpas på finns. Definitionen i artikel 6 är därmed inte uttryckligen begränsad till att avse enbart hur begreppet restaurang- och cateringtjänster ska förstås vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna (artiklarna 55 och 57 i mervärdesskattedirektivet). Som en jämförelse nämner utredningen att artikel 10 i tillämpningsförordningen, som innehåller regler som rör en beskattningsbar persons etablering, uttryckligen gäller vid tillämpning av artiklarna 44 och 45.

Begreppet restaurang- eller cateringtjänst finns i dag i 5 kap. 13–14 §§ ML, dvs. bland omsättningslandsreglerna. Hur begreppet restaurang- eller cateringtjänst i dessa bestämmelser ska förstås kommer således att framgå av tillämpningsförordningen.

4.2.2 EU-domstolens praxis

EU-domstolen har i dom den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, REG 1996 s. L-2395 (förkortat Faaborg-Gelting Linien), uttalat sig om begreppet restaurangtjänst. Målet gällde rätt omsättningsland för restaurangverksamhet. Frågan var om tillhandahållande av måltider för konsumtion ombord på färjor i linjetrafik mellan Danmark och Tyskland, skulle anses som en leverans av varor eller som ett tillhandahållande av tjänster. Enligt då gällande regler skulle en leverans av varor redovisas i Tyskland, om leveransen skedde på tyskt territorium, och ett tillhandahållande av tjänster där leverantören var etablerad, i det här fallet Danmark. (Därefter har reglerna om omsättningsland för tjänster ändrats genom direktiv 2008/8/EG). Domstolen fann att restaurangverksamheten i fråga utgjorde ett tillhandahållande av tjänster. Vad gäller frågan om vissa transaktioner ska betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster uttalade EU-domstolen att denna ska besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga. Domstolen anmärkte att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Vidare anförde domstolen att det samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden.

Sammanfattningsvis uttalade domstolen att restaurangverksamhet kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Fråga blir då om tillhandahållande av en tjänst. Om verksamheten avser livsmedel för avhämtning och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd

plats är fråga om leverans av vara (punkt 12–14 i domen i Faaborg-Gelting Linien).

Härefter har EU-domstolen i dom den 10 mars 2011 i de förenade målen Finanzamt Burgdorf mot Manfred Bog (C-497/09), CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG mot Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-499/09), Lothar Lohmeyer mot Finanzamt Minden (C-501/09) och Fleischerei Nier GmbH & Co. KG mot Finanzamt Detmold (C-502/09), REU 2011, s. I-0000, förkortat de förenade målen C-497/09 m.fl., avgjort ytterligare mål som gällde frågan om olika verksamheter utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Verksamheterna bestod i tillhandahållande av maträtter eller livsmedel som tillagats för omedelbar förtäring vilket skedde dels från gatukök eller gatuköksvagnar och i biofoajéer, dels genom cateringverksamhet. EU-domstolen fann att tillhandahållande av maträtter eller livsmedel som nyligen tillagats och som omedelbart kan förtäras vid gatukök, gatuköksvagnar eller i biograffoajéer utgör leverans av varor, när en kvalitativ bedömning av transaktionen i dess helhet visar att de tjänstemoment som föregår eller är förenade med leveransen av varorna inte är överordnade. Vad gäller cateringverksamheten fann domstolen att denna utgör tillhandahållande av tjänster, utom när cateringfirman begränsar sig till att leverera standardiserade maträtter utan några ytterligare tjänstemoment eller när andra särskilda omständigheter visar att leveransen av maträtterna utgör den huvudsakliga delen av transaktionen.

4.2.3 Högsta förvaltningsdomstolens praxis

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 20 och i RÅ 2005 not. 51 hänvisat till EU-domstolens dom i Faaborg-Gelting Linien. RÅ 2005 ref. 20 gällde en snabbmatsrestaurang som tillhandahöll sina anställda måltider. De anställda plockade själva ihop maten i restaurangen och åt sedan maten i ett särskilt personalutrymme. Frågan var bland annat om tillhandahållandet utgjorde en tjänst eller ett tillhandahållande av varor i form av livsmedel. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade i den frågan till Faaborg-Gelting Linien och anförde att det avgörande är om bolaget kan sägas tillhandahålla den anställde något mer än själva maten. Domstolen ansåg att så var fallet redan genom att de anställda intar måltiden i ett rum som bolaget ställt till förfogande för ändamålet. Även i RÅ 2005 not. 51 (Hotel Scandic Gåsabäck) var det fråga om tillhandahållande av måltider till anställda. Maten levererades från bolagets restaurang i kantiner till en personalmatsal. De anställda försåg sig själva ur kantinerna. Även i detta fall ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att fråga var om tillhandahållande av tjänster.

4.2.4 Förarbetsuttalanden

Genom direktiv 2008/8/EG infördes nya omsättningslandsregler för tjänster i mervärdesskattedirektivet. De nya omsättningslandsreglerna har genomförts i svensk rätt genom en ändring av ML som trädde i kraft den

1 januari 2010 (prop. 2009/10:15). Omsättningslandsreglerna finns i 5 kap. ML och i 13–14 §§ har begreppet restaurang- eller cateringtjänst införts. Regleringen innebär i korthet att restaurang- eller cateringtjänster anses vara omsatta i Sverige om de fysiskt utförs här i landet eller ombord på ett tåg någonstans inom EU om tågets avgångsort är belägen i Sverige. I de fall en tjänst anses omsatt i Sverige ska mervärdesskatten redovisas här och de svenska skattesatsreglerna tillämpas. Någon definition av begreppet restaurang- eller cateringtjänster infördes inte i ML. Inte heller tidigare har det funnits någon definition av begreppet i ML. I förarbetena till nämnda bestämmelser (prop. 2009/10:15 s. 109–110) anfördes följande om innebörden av begreppet restaurang- eller cateringtjänst:

EG-domstolen har i dom den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, REG 1996 s. I-2395 (nedan betecknat Faaborg-Gelting Linien) uttalat sig närmare om innebörden av en restaurangtjänst. I domens punkt 14 sägs att restaurangverksamhet kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Att tjänsterna är överordnade leveransen av mat eller dryck är, enligt regeringens mening, gemensamt för både restaurang- och cateringtjänster.

När det gäller distinktionen mellan restaurang- och cateringtjänster är det i huvudsak en fråga om var tjänsten tillhandahålls. En restaurangtjänst tillhandahålls i säljarens lokal, dvs. restaurangen, medan en cateringtjänst tillhandahålls i kundens lokal eller på annan plats som kunden bestämmer. Ur ett omsättningslandsperspektiv gäller dock att båda slags tjänster regleras på samma vis.

Vidare uppkommer frågan om hur en cateringtjänst skiljer sig åt från leverans av vara i form av färdiglagad mat. Även här bör EG-domstolens avgörande i Faaborg-Gelting Linien vara en utgångspunkt. Av domen följer att begreppet restaurangtjänst inte omfattar försäljning av livsmedel för avhämtning där några tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats av livsmedlen inte ingår (jfr domens punkt 14). Mer allmänt uttryckt betyder detta, enligt regeringens mening, att t.ex. färdiglagad mat som köps i en mataffär, köps och hämtas i en så kallad take-away restaurang eller köps och levereras från en restaurang utgör leveranser av varor. Det betyder givetvis också att enbart leveransen av tillagad – eller för den delen icke tillagad – mat inte heller utgör en cateringtjänst. Kännetecknande för både restaurang- och cateringtjänster är, som sagt, att tjänsteinslaget är den överordnade delen. Leveransen av mat eller dryck är endast en delkomponent i dessa tjänster.

För att räknas som en cateringtjänst bör, utöver leveransen av mat eller dryck, olika slags tjänster som är nära förbundna med serveringen och möjliggör den omedelbara konsumtion av maten och drycken ingå i tjänsten. Exempel på sådana tjänster är iordningställande av lokalen där serveringen kommer att ske, eventuell tillagning av maten, tillhandahållandet av betjäning, serveringen av själva måltiden och städning efter tillställningen. Som en cateringtjänst bör också räknas enbart leveransen av dryck i samband med tillhandahållandet av sådana tjänster.

Om leveransen av mat och dryck och tillhandahållandet av de olika tjänsterna görs av skilda näringsidkare bör dock varje leverans och tillhandahållande bedömas var för sig. Annorlunda uttryckt bör inte någon av dem normalt betraktas som en cateringtjänst.

4.2.5 Spritdrycker, vin eller starköl

Enligt punkt 12 a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet får tillhandahållande av dryck, både med och utan alkohol undantas från en reducerad skattesats på restaurang- och cateringtjänster. Att utesluta endast spritdrycker, vin och starköl men inte alkoholsvaga och alkoholfria drycker är således möjligt.

5 Nya bestämmelser avseende sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster

5.1 Reducerad mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster

Regeringens förslag: Mervärdesskattesatsen för restaurang- och cateringtjänster sänks från 25 procent till 12 procent. Sänkningen gäller dock inte för tillhandahållande av spritdrycker, vin och starköl.

Utredningens förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Konkurrensverket, Tillväxtverket, Far, Regelrådet* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* tillstyrker förslaget. *Kammarrätten i Stockholm, Ekobrottsmyndigheten, Länsstyrelsen i Stockholms län, Dagligvaruleverantörers Förbund, FöretagarFörbundet, Företagarna, Hotell- och restaurangfacket, Livsmedelsföretagen, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Svenskt Näringsliv, Sveriges bagare & konditorer, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare* samt *Sveriges Kommuner och Landsting* är i huvudsak positiva till förslaget eller har inget att erinra emot det. *Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, Konkurrensverket, Far, Företagarna, Hotell- och restaurangfacket, Lantbrukarnas Riksförbund, Regelrådet, Svensk Näringsliv* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* instämmer i att förslaget innebär att tillämpningen förenklas eller att det blir färre gränsdragningsproblem. *Skatteverket* är positivt till förslaget förutsatt att det inte är möjligt att ha en enhetlig mervärdesskattesats. Verket anför att det nya området för reducerad skattesats inte ger upphov till nya gränsdragningar i samma omfattning. Restaurang- och cateringföretag måste dock även fortsättningsvis tillämpa två skattesatser om man tillhandahåller spritdrycker, vin och starköl tillsammans med mat och där kan tillämpnings- och kontrollproblem uppstå. Vidare bör det i förarbetena till ett kommande lagförslag tas upp hur restaurang- och cateringtjänster ska behandlas med avseende på skattesatsen vid tillhandahållande av sammansatta konferenstjänster. Det bör då beaktas att frågan om det vid konferensarrangemang tillhandahålls en eller flera tjänster också har betydelsen vid bedömningen av omsättningsland. *Kammarrätten i Stockholm* anför att det inte är ovanligt att restauranger tar ut ett gemensamt pris för en måltid inkluderande ett glas vin eller öl. I syfte att underlätta rättstillämpningen är det önskvärt om resonemanget kring denna problematik kan utvecklas något. *Uppsala universitet* menar att utredningen inte på ett övertygande sätt har kunnat visa att det finns samhällsekonomiska skäl att sänka restaurang- och cateringmomsen. Det finns inte empiriskt underlag som stöder de slutsatser utredningen drar. *Umeå universitet* ansluter sig till experten i utredningen Björn Arneks (Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare) bedömning i dennes särskilda yttrande att priselasticiteten är -1,2. Sänkningen skulle då medföra att antalet helårssysselsatta inom restaurang- och

cateringverksamhet skulle öka med något över 6 000 personer. Vidare anför att man av folkhälsoskäl stödjer att alkoholhaltiga drycker undantas. *Företagarna* är positiva till förslaget men tillägger att ur ett strikt förenklingsperspektiv hade det blivit ännu enklare om sänkningen omfattat servering av alkohol. *Konjunkturinstitutet* delar utredningens bedömning att förslaget kan ge varaktiga sysselsättningsökningar men gör bedömningen att effekterna blir mindre än de som beskrivs i delbetänkandet. Detta implicerar att kostnaden per skapat arbetstillfälle blir hög.

Hotell- och restaurangfacket ställer sig positiva till förslaget men tillägger: Att exkludera spritdrycker, vin och starköl motverkar i viss mån den önskvärda enkelheten i hanteringen men kan på goda grunder antas av alkoholpolitiska skäl. Facket ifrågasätter dock starkt sänkningen som en fungerande och kostnadseffektiv jobbskapande åtgärd. Delbetänkandet innehåller en rad beräkningar över tänkbara effekter. Beräkningarna omgärdas av många antaganden och är därför svåra att bedöma utfallet av.

Landsorganisationen i Sverige är emot förslaget och anför bland annat följande. Det är ett problem att livsmedel och restaurangbesök beskattas olika. Men om detta skulle lösas genom att sänka restaurangmomsen så skapar detta nya problem gentemot de områden som betalar full moms. Momsuttaget bör läggas om så att det sker med en enda momssats, dvs. enligt principen om likformig beskattning. Detta var också slutsatsen i Mervärdesskattesatsutredningens delbetänkande.

Näringslivet Regelnämnd är grundläggande positivt till förslaget men menar att det som kan diskuteras från ett förenklingsperspektiv är om det bör göras en åtskillnad i beskattningen mellan serverad mat och alkohol. *Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare* är i huvudsak enig med de slutsatser som utredningen drar men har en avvikande uppfattning avseende effekten på den långsiktiga sysselsättningen till följd av minskad strukturell arbetslöshet. Den effekten är betydligt större än vad utredningen bedömt. Det får i sin tur positiva effekter på den offentligfinansiella nettokostnaden och på självfinansieringsgraden. Det är rimligare att anta en priselasticitet på -1,2 i stället för -0,8 som utredningen gör. Detta skulle ge en omsättningsökning på 5,2 miljarder i restaurang- och cateringsektorn. Det betyder också betydligt högre sysselsättningseffekt, 5 100 helårsarbeten jämfört med utredningens 3 500. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* tillstyrker förslaget men anför att ur förenklingsynpunkt borde förslaget dock även omfatta spritdrycker, vin och starköl. *Statens folkhälsoinstitut* anför att förslaget innebär såväl positiva som negativa effekter på folkhälsan. Sänkningen kan i bästa fall bidra till att sänka arbetslösheten, vilket är en viktig bestämningsfaktor för folkhälsan. Man instämmer även i förslaget att inte sänka mervärdesskatten på spritdrycker, vin och starköl. Institutet instämmer inte med avsikten att sänka priserna på restaurangmat utan åtföljande insatser för att minska konsumtionen av energirika livsmedel.

Skälen för regeringens förslag

EU:s mervärdesskattedirektiv ger medlemsstaterna möjlighet att tillämpa reducerad skattesats på någon eller några av de varor och tjänster som

anges i direktivets bilaga III. Sedan den 1 juni 2009 ingår restaurang- och cateringtjänster i bilagan. Sverige har därför numera rätt att tillämpa reducerad skattesats på omsättning av sådana tjänster.

Enligt utredningen ger tillämpning av olika mervärdesskattesatser upphov till ökade kostnader för företagen och myndigheterna, vilket beror på att hanteringen innebär ett merarbete jämfört med att enbart tillämpa en skattesats. Det kan också vara svårt att avgöra vilken skattesats som ska tillämpas på en viss försäljning.

Utredningen konstaterar att förslaget medför att ett stort antal företag slipper dra gränsen mellan å ena sidan restaurang- eller cateringtjänster och å andra sidan livsmedel. Ett annat gränsdragningsproblem som försvinner är behovet av att särskilja måltider som ingår i rumspriset vid en hotellvistelse från rumsuthyrningen. Detta leder till en förenklad hantering av mervärdesskatten och minskade administrativa kostnader för företagen, (jfr avsnitt 8.3). Den nuvarande skillnaden i beskattningen mellan restaurang- och cateringtjänster och livsmedel påverkar också konkurrensförhållandena mellan olika företag. Differentieringen av mervärdesskatten innebär att företag som säljer restaurang- och cateringtjänster missgynnas jämfört med företag som säljer livsmedel. Den föreslagna sänkningen av mervärdesskatten är därför positiv ur konkurrensnedvridningssynpunkt (jfr avsnitt 8.4).

Dagens reglering innebär såväl praktiska som juridiska svårigheter. En säljare är i många fall tvungen att i förväg försöka förvissa sig om kundens avsikt är att ta med sig det köpta eller förtära det i säljarens lokal. Hämtmat utgör i regel försäljning av livsmedel, men om det sålda konsumeras på plats är det sannolikt fråga om en restaurangtjänst. Även omständigheter som kan juridiskt vara mera svårbedömda, kan ha betydelse för gränsdragningen mellan försäljning av livsmedel och restaurangtjänster och därmed för vilken skattesats som är tillämplig. I EU-domstolens praxis (Faaborg-Gelting Linien och de förenade målen C-497/09 m.fl.) nämns livsmedlens karaktär, tillagningssättet, lokalernas utformning och graden av service.

Problemen är inte heller begränsade till restaurang- och cateringbranschen utan gränsdragningsfrågor kan uppstå även i andra verksamheter där livsmedel omsätts tillsammans med olika kringtjänster. Mål C-499/09 (CinemaxX Entertainment) avsåg till exempel försäljning i foajén till en biograf. Att rätt skatt verkligen betalas ska sedan i efterhand kunna kontrolleras av Skatteverket vilket kan leda till svårbedömda bevisfrågor i utredningar och domstolsprocesser. Det finns också en risk att den skillnad i beskattning som uppkommer i vissa fall framstår som godtycklig för konsumenten. Problemen uppmärksammades redan av Mervärdesskattesatsutredningen som i delbetänkandet SOU 2005:57, bland annat pekade på att skattekonsekvenserna av viss cateringverksamhet kan vara svåra att förutse. Mervärdesskattesatsutredningen uttalade bland annat att den ur gränsdragningsynpunkt största enskilda förbättring man skulle åstadkomma genom att tillämpa en enhetlig skattesats vore att livsmedel och restaurangtjänster då skulle beskattas med samma skattesats.

Regeringen gör följande bedömning. Förenklad tillämpning och minskad administrativ börda utgör tungt vägande skäl för att sänka

mervärdesskattesatsen som gäller för restaurang- och cateringtjänster till samma nivå som gäller för livsmedel. Många av remissinstanserna är av förenklingsskäl positiva till förslaget. Vidare kan effekterna på effektiviteten, sysselsättningen och på de administrativa kostnaderna förväntas bli gynnsamma om förslaget genomförs. Minskningen av de administrativa kostnaderna för företagen beräknas uppgå till 0,2 miljarder kronor årligen. Den sammantagna långsiktiga sysselsättningseffekten beräknas till knappt 6 000 helårsarbetskrafter. Av denna sysselsättningsökning utgörs knappt 3 500 av nyanställda personer (helårsarbetskrafter) inom restaurang- och cateringbranschen. Se vidare avsnitt 9 avseende effekter på administrativ börda, sysselsättning och offentliga finanser.

Vad gäller beräkningarna av förväntade effekter på den varaktiga sysselsättningen har utredningen betonat osäkerheten i dessa. Några remissinstanser har också haft invändningar gentemot utredningens slutsatser vad gäller de offentligfinansiella effekterna. En del remissinstanser har ansett att sysselsättningseffekterna blir lägre, några att de tvärtom blir högre än vad utredningen har kommit fram till, (jfr avsnitt 8). Ett av de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik är en varaktigt högre sysselsättning. Restaurang- och cateringbranschen är relativt småskalig och arbetsintensiv. Hotell- och restaurangbranschen är också en bransch där relativt stor andel av de anställda är unga. Även om beräkningarna av sysselsättningseffekten är behäftade med viss osäkerhet anser regeringen att den effekten, framförallt i en bransch med stor andel unga, tillsammans med övriga gynnsamma samhällsekonomiska effekter utgör ytterligare skäl för att genomföra förslaget.

Spritdrycker, vin eller starköl omfattas inte

Några remissinstanser har framfört att förenklingsskäl talar för att även spritdrycker, vin eller starköl som ingår i en restaurang- eller cateringtjänst ska omfattas av sänkningen. *Skatteverket* har påpekat att det här kan uppstå tillämpnings- och kontrollproblem som är vanliga då det finns flera skattesatser och ett blandat tillhandahållande. *Kammarrätten i Stockholm* har anfört att det i vissa fall blir nödvändigt att göra en uppdelning av beskattningsunderlaget och att i syfte att underlätta för rättstillämpningen vore det önskvärt om resonemanget kring denna problematik kunde utvecklas.

Frågan om en sänkning av mervärdesskattesatsen på spritdrycker, vin och starköl ligger utanför ramen för detta lagstiftningsarbete. Effekterna av en sådan åtgärd har inte utretts och genomförandet av en sådan åtgärd har inte varit föremål för remissbehandling. Sådana restaurang- och cateringtjänster, eller delar av sådana tjänster, som innebär att spritdrycker, vin eller starköl serveras ska därför även i fortsättningen beskattas med normalskattesatsen 25 procent. Spritdrycker, vin och starköl ingår inte heller i kategorin livsmedel som, enligt 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML, i dag beskattas med 12 procent. Regeringen delar utredningens uppfattning att det är konsekvent att tillämpa samma mervärdesskatteregler för spritdrycker, vin och starköl oavsett var någonstans de förtärs. I annat fall skulle mervärdesbeskattningen av en

flaska vin som beställs i samband med ett restaurangbesök bli lägre jämfört med det fallet att någon köper hem samma vinflaska till en middag i hemmet.

Det är inte enbart själva spritdrycken, vinet eller starkölet som ska beskattas med normalskattesatsen utan hela tillhandahållandet. Om man exempelvis serverar en starköl i en bar ska hela detta sammansatta tillhandahållande beskattas med normalskattesatsen (leverans av varan starköl tillsammans med tillhandahållande av ett antal kringtjänster, jfr definitionen av begreppet restaurang- och cateringtjänster i avsnitt 4.2). Syftet med formuleringen, som avviker från den av utredningen föreslagna, är att förtydliga bestämmelsens innebörd. Den föreslagna lydelsen tydliggör att den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin eller starköl inte ska beskattas med den reducerade skattesatsen.

Om vin serveras till en middag på restaurang ska hela den del av restaurangtjänsten som avser vinet beskattas med normalskattesatsen. De kringtjänster som avser vinet innefattas normalt i dryckens pris, varför en sådan ordning ter sig enkel att hantera för de berörda. Om en restaurang eller ett cateringföretag väljer att ut ett separat pris för mat respektive dryck uppkommer inga problem med att fastställa beskattningsunderlaget för den del av tjänsten som ska beskattas med 12 procent respektive 25 procent. Ett sätt att undvika en uppdelning av beskattningsunderlaget är därför att separata priser tas ut.

I de fall ett gemensamt pris tas ut för en tjänst i vilken både mat och spritdrycker, vin eller starköl ingår blir det dock nödvändigt att göra en uppdelning av beskattningsunderlaget. Hur en sådan uppdelning ska göras i det enskilda fallet måste avgöras från fall till fall och får i sista hand bli en fråga för rättstillämpningen.

Begreppet restaurang- och cateringtjänster

Begreppet restaurang- och cateringtjänster bör tolkas i enlighet med vad som följer av tillämpningsförordningens artikel 6. Regeringen delar utredningens slutsats att definitionen av begreppet restaurang- och cateringtjänster i artikel 6 i tillämpningsförordningen är i linje med vad EU-domstolen uttalar i Faaborg-Gelting Linien och stämmer överens med vad regeringen uttalar om begreppet restaurang- eller cateringtjänst i prop. 2009/10:15.

Enligt artikel 6 i tillämpningsförordningen ska det för det första vara fråga om leverans av mat eller dryck (eller både mat och dryck). Det behöver inte röra sig om mat eller dryck av något särskilt slag eller mängd, utan det kan röra sig om exempelvis en middag eller en kopp kaffe och en tårtbit. Det saknar betydelse vem som levererar, det kan exempelvis vara en restaurang, ett konditori eller en cateringfirma. För det andra ska det vara fråga om flera komponenter där leveransen av mat eller dryck bara är en del och där övriga komponenter utgörs av tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. Som exempel på sådana övriga tjänster kan nämnas iordningställande av lokalen där serveringen kommer att ske, eventuell tillagning av maten, tillhandahållandet av betjäning, serveringen av själva måltiden och städning efter tillställningen (jfr prop. 2009/10:15 s. 109–110). Tillhandahållanden av tjänster som inte har något samband med

möjligheten att omedelbart konsumera mat eller dryck, exempelvis restaurangunderhållning, kan inte utgöra en del av en restaurang- eller cateringtjänst. För det tredje ska tjänsterna – inte tillhandahållandet av mat eller dryck – utgöra den övervägande delen.

Skillnaden mellan en restaurangtjänst och en cateringtjänst är endast platsen för tillhandahållandet. En restaurangtjänst tillhandahålls i tillhandahållarens lokaler, exempelvis på en restaurang eller ett konditori, en cateringtjänst utförs exempelvis hemma hos någon, i en festlokal eller på en arbetsplats.

Skatteverket har anfört att det bör tas upp hur restaurang- och cateringtjänster ska behandlas med avseende på skattesatsen vid tillhandahållande av sammansatta konferenstjänster och att det då bör beaktas att frågan om det vid konferensarrangemang tillhandahålls en eller flera tjänster också har betydelse vid bedömningen av omsättningsland. Regeringen gör följande bedömning. Frågan om en konferenstjänst utgör ett eller flera tillhandahållanden måste bedömas utifrån EU-rätten, närmare bestämt de principer som utbildats i EU-domstolens praxis. Denna praxis är omfattande och detaljerad. I de förenade målen C-497/09 m.fl. hänvisar domstolen i den delen till bland andra följande avgöranden: mål C-41/04, *Levob Verzekeringen BV och OV Bank NV mot Staatssecretaris van Financiën*, REG 2005, s. I-9433, mål C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise*, REG 1999, s. I-973, mål C-572/07, *RLRE Tellmer Property sro mot Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*, REG 2009, s. I-4983, samt mål C-276/09, *Everything Everywhere Ltd (tidigare T-Mobile (UK) Ltd) mot Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, REU 2010, s. I-0000).

Det är därför, även om rättsvårdande myndigheter skulle vara betjänta av det, svårt att ge anvisningar om hur dessa principer ska tillämpas på just konferenstjänster. Vidare kan konferenstjänster se mycket olika ut. Bedömningen i det enskilda fallet kommer att bli en fråga för rättstillämpningen.

6 HUS-avdrag

6.1 Gällande rätt

Bestämmelserna om skattereduktion för utgifter för hushållsarbete är införda i 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Systemet med skattereduktion är konstruerat så att en fysisk person som har haft utgifter för visst angivet hushållsarbete eller fått sådant arbete som löneförmån kan få en minskning av bl.a. kommunal och statlig inkomstskatt med belopp motsvarande 50 procent av utgifterna för respektive värdet av förmån av sådant arbete inklusive mervärdesskatt. Om en fysisk person anlitat en privatperson som inte har F-skattsedel motsvarar skattereduktionen redovisade arbetsavgifter. Skattereduktionen får uppgå till högst 50 000 kr per person och år. Skattereduktionen

omfattar enbart arbetskostnaden. Utgifter för material, utrustning och resor ger inte rätt till skattereduktion (67 kap. 18–19 § IL).

Det arbete som ger rätt till skattereduktion är följande. (67 kap. 13 § IL):

- städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden,
- vård av kläder och hemtextilier när vården utförs i bostaden,
- matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden,
- snöskotning som utförs i nära anslutning till bostaden,
- häck- och gräsklippning samt krattning och ogräsrensning som utförs på tomt eller i trädgård i nära anslutning till bostaden,
- barnpassning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt lämnning och hämtning till och från förskola, skola, fritidsaktiviteter eller liknande,
- annan omsorg och tillsyn än barnpassning som en fysisk person behöver och som utförs i eller i nära anslutning till bostaden eller i samband med promenader, bankbesök, besök vid vårdcentral eller andra liknande enklare ärenden.

Den 1 juli 2009 utvidgades möjligheten till skattereduktion för utgifter för hushållsarbete till att också omfatta s.k. ROT-arbete, dvs. reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder (67 kap. 13 a § IL). Det huvudsakliga syftet med utvidgningen var att minska svartarbetet och öka arbetsutbudet (prop. 2008/09:178).

Möjligheten till skattereduktion för hushållsarbete och ROT-arbete har fått den gemensamma benämningen HUS-avdrag.

I 67 kap. 13 c § IL anges vissa arbeten som inte räknas som hushållsarbete (bl.a. arbete som enbart avser installationer eller service på maskiner och andra inventarier samt arbete för vilket försäkringsersättning eller ekonomiskt stöd lämnats).

Enligt information från Skatteverket avser ansökningar om skattereduktion för hushållsarbete oftast städarbete eller annat rengöringsarbete. Ansökningar om skattereduktion för utgifter för matlagning är mycket ovanliga. Den informationen avser tiden före den 1 juli 2009 och har tagits fram manuellt. Tidigare lämnades vid ansökan om skattereduktion uppgifter om vilken typ av arbete som utförts. Uppgifterna registrerades inte. Sedan den 1 juli 2009 lämnas inte några sådana uppgifter till Skatteverket.

6.2 Nya bestämmelser i inkomstskattelagen

Regeringens förslag: Det tydliggörs i lag att restaurang- och cateringtjänster inte utgör sådant hushållsarbete som kan ge HUS-avdrag.

Utredningens förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Skatteverkets uppfattning är att den föreslagna kompletteringen av inkomstskattelagen avseende HUS-avdraget är överflödig. Enligt förarbetena (prop. 2006/07:94 sid. 41) omfattar HUS-avdraget inte matlagning som sker vid avhämtning av mat eller catering. Att omnämna restaurangtjänster i skattereduktionsområde framstår

som märkligt eftersom skattereduktion enbart medges för arbete som utförs i bostaden. Så även i denna del är det föreslagna tillägget överflödigt.

Hotell- och restaurangfacket finner de justeringar av HUS-avdraget som föreslås rimliga och anser att en ny åtgärd vinner på att åtföljas av klara regler för tillämpningen. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* tillstyrker att inkomstskattelagen förtydligas så att det klart framgår att reglerna om HUS-avdrag inte kan tillämpas på restaurang- och cateringtjänster. Övriga remissinstanser har inte kommenterat delbetänkandet i den delen.

Skälen för regeringens förslag. Enligt 67 kap. 13 § IL, omfattas ”matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden” av HUS-avdraget. I författningskommentaren till bestämmelsen sägs att även sådan matlagning som sker i trädgården, exempelvis grillning, avses. Sådan matlagning som sker till exempel vid avhämtning av mat eller vid leverans av mat till bostaden omfattas däremot inte (prop. 2006/07:94 s. 59).

Frågan är om sådan matlagning som beskrivs ovan omfattas av begreppet restaurang- och cateringtjänst i mervärdesskattedirektivet och därmed av den föreslagna 7 kap. 1 § andra stycket 5 ML, dvs. är enbart tjänsten matlagning tillräcklig för att fråga ska vara om en restaurang- eller cateringtjänst? Vad som utgör en restaurang- och cateringtjänst framgår närmare av den definition av det begreppet som införs i artikel 6 i tillämpningsförfordningen. Enligt denna definition krävs bl.a. att fråga är om leverans av mat eller dryck i kombination med ett knippe tjänster. Enbart tjänsten matlagning är inte tillräcklig för att fråga ska vara om en restaurang- eller cateringtjänst i den betydelse som begreppet har i mervärdesskattedirektivet. Däremot kan matlagning i bostaden ingå i en cateringtjänst i den betydelse som begreppet har i mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket har med hänvisning till prop. 2006/07:94 sid. 41 anfört att HUS-avdraget inte omfattar matlagning som sker vid avhämtning av mat eller catering. Det förarbetsuttalande som verket hänvisar till har följande lydelse: ”Däremot ingår inte avhämtning av mat eller catering, då detta arbete inte utförs i eller i nära anslutning till bostaden”. Det avgörande är enligt uttalandet att arbetet inte utförts i eller i nära anslutning till bostaden. Med catering får därför i detta sammanhang snarast förstås hemleverans av mat. Uttalandet kan således inte tas till intäkt för att varje sådant arbetsmoment som i vardagligt tal kan betecknas som catering skulle vara undantaget från HUS-avdrag.

Det finns inget stöd i lagen för att en viss arbetsinsats som i sig kan ge rätt till HUS-avdrag inte ska godtas om den utförs samtidigt som eller i samband med andra moment vilka inte ger rätt till avdrag. Det framgår inte heller av lagen att det ska göras någon samlad bedömning i de situationer då flera arbetsmoment utförs samtidigt eller av en och samma utförare. Varken lagstiftningen eller dess förarbeten ger således stöd för att anse att matlagning eller städning som kan ingå i vad som mervärdesskatteärendligt utgör en cateringtjänst aldrig skulle kunna berättiga till HUS-avdrag.

Ett av skälen för att sänka mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster är att förenkla tillämpningen. Det är därför viktigt att det

sätt på vilket detta genomförs inte ger upphov till nya tolknings- eller gränsdragningsproblem. Det bör därför av lagtexten tydligt framgå att restaurang- och cateringtjänster som omfattas av reducerad skattesats inte kan omfattas av HUS-avdrag.

Enligt 67 kap. 13 § IL omfattas ”städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden” av HUS-avdraget. Städarbete i bostaden kan precis som matlagning vara en del av en cateringtjänst. Det bästa sättet att undvika oklarheter och gränsdragningsproblem samt undvika dubbelreglering i detta fall är att justera bestämmelserna om HUS-avdrag på så sätt att matlagning eller städning som ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som omfattas av reducerad skattesats enligt ML inte omfattas av HUS-avdragsreglerna.

I 67 kap. 13 c § IL anges vissa arbeten som inte räknas som hushållsarbete vid tillämpning av bestämmelserna om HUS-avdrag. Justeringen av HUS-avdraget bör åstadkommas genom att det görs ett tillägg i 67 kap. 13 c § IL med innebörd att sådana tjänster som anges i 7 kap. 1 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200) inte ska räknas som hushållsarbete. Syftet med formuleringen, som avviker från den av utredningen föreslagna, är att förtydliga bestämmelsens innebörd. Den föreslagna lydelsen tydliggör att restaurang- och cateringtjänster aldrig kan komma i fråga för HUS-avdrag.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De föreslagna författningsändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2012. Övergångsbestämmelser införs.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: har inte kommenterat förslaget i den delen.

De bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som möjliggör införande av reducerad mervärdesskattesats på omsättning av restaurang- och cateringtjänster har redan trätt i kraft. Några EU-rättsliga hänsynstaganden behövs därför inte tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande av de nya reglerna i ML. I detta sammanhang kan också nämnas att tillämpningsförfordningen kommer att träda i kraft den 1 juli 2011.

De nya reglerna i ML föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och de nya reglerna tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser skulle då fortfarande tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. De nya reglerna i IL föreslås träda i kraft vid samma tidpunkt som ändringen i ML, dvs. den 1 januari 2012. Övergångsbestämmelser behövs därmed.

Om förslaget kommer att presenteras i en proposition som förslag inför budgetåret 2012 är beroende av de bedömningar av det ekonomiska läget, av reformutrymmet och finansieringsbehoven samt av de prioriteringar som regeringen kommer att göra i det slutliga arbetet med budgetpropositionen efter sommaren 2011.

8 Offentligfinansiella och andra effekter

Effekterna av förslaget på effektiviteten, sysselsättningen och på de administrativa kostnaderna förväntas bli gynnsamma.

8.1 Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella nettokostnaden av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster beräknas uppgå till 5,4 miljarder kronor år 2012 och den varaktiga nettokostnaden till 4,6 miljarder kronor.

Tabell 1 Offentligfinansiella effekter av sänkt mervärdesskatt från 25 procent till 12 procent på restaurang- och cateringtjänster, miljarder kronor

	Bruttoeffekt 2012	Periodiserad nettoeffekt				Varaktig effekt
		2012	2013	2014	2015	
Offentligfinansiella effekter	-5,4	-5,4	-4,1	-4,4	-4,6	-4,6

Positiva sysselsättningseffekter och minskade utbetalningar i socialförsäkringssystemen bidrar till att sänka den offentligfinansiella nettokostnaden på lång sikt. Den långsiktiga offentligfinansiella nettokostnaden beräknas till omkring 3,6 miljarder kronor.

8.2 Effekter på varaktig sysselsättning

Utredningen hade bland annat i uppdrag att utvärdera förväntade effekter av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster på den varaktiga sysselsättningen. Utredningen anförde bland annat följande i den delen (SOU 2011:24 s. 66):

Osäkerheten i beräkningarna bör betonas. Eftersom tillgången till empiri är mycket begränsad har beräkningarna gjorts med hjälp av ett flertal antaganden.

Utifrån dessa antaganden och utifrån de förutsättningar som råder både generellt på den svenska arbetsmarknaden och inom restaurangbranschen anser utredningen att reducerad mervärdesskatt kan förväntas öka sysselsättningen, samtidigt som effektiviteten på arbetsmarknaden och i samhället i stort kan förväntas öka. Detta sker genom två effekter: För det första genom att produktiviteten ökar till följd av ökat arbetsutbud och för det andra genom att den strukturella arbetslösheten minskar. Ett antagande som görs i utredningen är att mervärdesskattesänkningen leder till full övervältring på pris mot konsument. Motivet till detta är dels den relativt goda konkurrenssituationen på restaurangmarknaden, dels att utredningens uppdrag är att analysera de långsiktiga effekterna av att sänka mervärdesskattesatsen.

Enligt utredningens beräkningar leder en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster med 13 procentenheter till att antalet

arbetade timmar i ekonomin ökar med cirka 0,06 procent. Räknas ökningen i antalet arbetade timmar om till helårsarbetskrafter motsvarar den en ökning i sysselsättningen med drygt 2 500 helårsarbetskrafter. Vidare beräknas sysselsättningen i restaurang- och cateringbranschen öka med knappt 4 000 personer. Denna sysselsättningsökning utgörs av nyanställda personer inom restaurang- och cateringbranschen med en arbetstid motsvarande genomsnittlig arbetstid i branschen. Uttrycks sysselsättningsökningen i stället i helårsarbetskrafter uppgår den till knappt 3 500.

Regeringen instämmer i utredningens bedömningar. Den sammantagna långsiktiga sysselsättningseffekten beräknas till knappt 6 000 helårsarbetskrafter. Den årliga kostnaden per jobb på lång sikt beräknas uppgå till omkring 0,6 miljoner kronor.

Konjunkturinstitutet skriver i sitt remissyttrande att deras bedömning är att sysselsättningsökningarna blir mindre än vad utredningen kommer fram till. *Konjunkturinstitutet* anser att det är orimligt att anta att det inte sker någon undanträngning inom andra branscher då efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster ökar. Därför bedöms den varaktiga sysselsättningsökningen till följd av minskad jämviktsarbetslöshet vara mindre än 3 500 helårsarbetskrafter. Man menar att om minimilönen är för hög kan individer byta bransch. Regeringen instämmer dock i utredningens bedömning att den strukturella arbetslösheten inom branschen är så stor att en efterfrågeökning skulle leda till varaktiga sysselsättnings effekter.

En sysselsättningsökning bland okvalificerad arbetskraft skulle enligt *Uppsala universitet* kunna uppnås på ett bättre och mer kostnadseffektivt sätt genom att rikta åtgärder just mot denna grupp istället för att gå omvägen via en stimulans av en viss bransch. Man skriver dessutom att det saknas empiriskt stöd för att en sänkning av restaurang- och cateringmoms skulle ge några effektivitetsvinster.

I utredningens uppdrag ingick att bedöma konsekvenserna av att sänka mervärdesskatten på vissa hushållsnära tjänster. Utredningen har också uppmärksammat bristen på vetenskapliga empiriska arbeten. Utredningen betonar osäkerheten i beräkningarna beträffande effekter på den varaktiga sysselsättningen. Utredningen har gjort en bedömning av konsekvenserna med hjälp av all tillgänglig information och regeringen instämmer i utredningens bedömning.

Även *Landsorganisationen i Sverige* invänder mot sysselsättnings effekterna. Man menar att det är sannolikt att en sänkning av restaurangmomsen får positiva effekter på antalet anställda i restaurangbranschen, men att det är tveksamt om det uppstår några positiva effekter på sysselsättningen totalt i hela ekonomin.

Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare samt *Umeå universitet* menar att utredningen underskattar de positiva effekterna på sysselsättningen eftersom utredningen enligt dem underskattar priselasticiteten på restaurang- och cateringtjänster. Man menar att den bästa uppskattningen är ett genomsnitt av alla tillgängliga skattningar medan utredningen har gjort bedömningen, att inte alla skattningar är lika relevanta bland annat eftersom en del är väldigt gamla. Regeringen anser att det finns skäl att värdera skattningarna olika och instämmer därför i utredningens bedömning.

8.3 Samhällsekonomisk effektivitet

Regeringen anser att det är sannolikt att sänkt mervärdesskatt på restaurangtjänster bidrar till att minska snedvridningar och att öka effektiviteten. Man kan totalt sett förvänta sig en ökad effektivitet vid sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster.

Uppsala universitet drar slutsatsen att utredningen inte på ett övertygande sätt kunnat visa att det finns samhällsekonomiska skäl att sänka restaurang- och cateringmomsen. *Landsorganisationen i Sverige* är uttryckligen emot förslaget om sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster. Landsorganisationen menar att det är hög tid att lägga om hela mervärdesskatteuttaget så att det sker med endast en skattesats eftersom ett stabilt skatteuttag ska bygga på likformig beskattning av alla branscher. Regeringen menar att den föreslagna åtgärden ökar graden av enhetlighet inom mervärdesskattesystemet eftersom livsmedel och restaurang därmed kommer att beskattas lika.

8.4 Effekter på administrativa kostnader och fullgörandekostnader

Enligt utredningen ger tillämpning av olika mervärdesskattesatser upphov till ökade kostnader för företagen och myndigheterna. Det beror på att hanteringen av olika skattesatser medför ett merarbete jämfört med att enbart tillämpa en skattesats. För både företagen och Skatteverket kan det vara svårt att avgöra vilken skattesats som ska tillämpas på en viss försäljning. Både företagen och Skatteverket har även att praktiskt hantera att redovisningen av mervärdesskatten sker utifrån olika skattesatser. Skatteverkets kontrollarbete påverkas också av att olika skattesatser tillämpas. Mätningar av administrativa kostnader har gjorts av Tillväxtverket enligt den s.k. Standardkostnadsmodellen som är en internationellt erkänd metod. Resultatet redovisas i Malin-databasen. Denna databas innehåller uppgifter kring företagens administrativa kostnader till följd av olika regelverk. De senaste mätningarna avser år 2009. Med administrativ kostnad avses företagens kostnader för att sammanställa, lagra eller överföra information eller uppgifter som föranletts av krav i lagar, förordningar och myndigheters föreskrifter eller anvisningar i allmänna råd. Enligt Tillväxtverkets beräkningar uppgår företagens kostnad för hanteringen av två mervärdesskattesatser till 0,4 miljarder kronor.

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent medför en minskning av de administrativa kostnader som dagens olika skattesatser på restaurang- och cateringtjänster (25 procent) och livsmedel (12 procent) ger upphov till för företagen. Reducerad mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster innebär även att myndigheternas kostnader för att hantera och tillämpa reglerna respektive att avgöra skatteprocesser minskar. *Kammarrätten i Stockholm* påpekar att antalet mål i förvaltningsdomstolarna som innehåller frågeställningar innefattande de avgränsningsproblem som olika mervärdesskattesatser medför i

förevarande fall är mycket begränsat. Effekten torde därför bli störst hos Skatteverket. Regeringen delar den bedömningen.

I Sverige finns det cirka 24 400 restauranger (cateringföretag och caféer inkluderade), varav närmare 1 600 är hotell med restaurangrörelse. Av dessa restauranger är det närmare 11 000 som har stadigvarande tillstånd att servera alkohol till allmänheten. En sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent skulle innebära att majoriteten av de restauranger som inte har tillstånd att servera alkohol endast får en mervärdesskattesats att hantera. Även om en sänkning av mervärdesskatten inte ska omfatta alkoholhaltiga drycker bedöms restauranger med tillstånd att servera alkohol få lägre administrativa kostnader då de slipper den besvärliga gränsdragningen mellan å ena sidan livsmedel och å andra sidan restaurang- och cateringtjänster.

Sammantaget kan de administrativa kostnaderna antas minska med i storleksordningen 0,2 miljarder kronor årligen om mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster sänks från 25 procent till 12 procent.

Minskningen av de administrativa kostnaderna till följd av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster till samma nivå som livsmedel innebär en minskning av de totala administrativa kostnaderna som mervärdesskattelagen ger upphov till med omkring 9 procent och en minskning av den totala kostnaden för att hantera två mervärdesskattesatser, som i dag uppgår till 0,4 miljarder kronor, med omkring 50 procent. Till den minskade administrativa kostnaden för företagen ska även läggas minskningen av de administrativa kostnaderna för myndigheter som uppkommer om restaurangtjänster, hotell och livsmedel beskattas med samma mervärdesskattesats. När det gäller den kostnaden finns det dock inga uppgifter i Malin-databasen.

8.5 Konsekvenser för företagen

Förslaget till sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster till samma nivå som för livsmedel medför att ett stort antal företag slipper att dra gränsen mellan å ena sidan restaurang- eller cateringtjänster och å andra sidan livsmedel. Ett annat gränsdragningsproblem som försvinner är behovet av att särskilja måltider som ingår i rumspriset vid en hotellvistelse från rumsuthyrningen. Detta leder till en förenklad hantering av mervärdesskatten och minskade administrativa kostnader för företagen. Den nuvarande skillnaden i beskattningen mellan omsättning av restaurang- och cateringtjänster och omsättning av livsmedel påverkar konkurrensförhållandena mellan olika företag. Differentieringen av mervärdesskatten innebär att företag som säljer restaurang- och cateringtjänster missgynnas jämfört med företag som säljer livsmedel. En sänkning av mervärdesskatten är positiv från konkurrens-snedvridningssynpunkt.

Företagen tar f.n. ut mervärdesskatt med 25 procent när de säljer restaurang- och cateringtjänster. Genom förslaget kommer företagets utgående skatt att uppgå till 12 procent vilket innebär lägre nettoinbetalningar av mervärdesskatt. Denna förändring innebär även att

de belopp för utgående skatt som företagen får in vid försäljning, som de kan förfoga över innan skatten ska betalas till Skatteverket, om nettoskatten är positiv (dvs. den utgående skatten är större än den ingående skatten), kan minska. Förslaget kan således ha en viss påverkan på företagens likviditetssituation.

Förslaget är inte direkt riktat mot små och medelstora företag men eftersom restaurang- och cateringbranschen är relativt småskalig kommer många sådana företag att beröras av det.

Förslaget som rör HUS-avdraget medför en viss begränsning av möjligheten att få skattereduktion för hushållsarbete. Förslaget hänger samman med skattesatsförslaget. Det innebär att utgifter för hushållsarbete inte ska ge rätt till skattereduktion i de konkreta fall arbetet ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som mervärdesbeskattas med 12 procent. I praktiken kan den förslagna regeln aktualiseras i samband med att cateringtjänster omsätts. Konsekvenserna av förslaget för företagen torde vara ringa.

9 Författningskommentar

9.1 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

7 kap.

1 §

I *andra stycket* förs en ny punkt 5 in. Enligt denna ska skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget vid omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl. En definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster finns i artikel 6 i tillämpningsförfordningen. I korthet säger denna definition att en restaurang- och cateringtjänst består av leverans av mat eller dryck (eller både mat och dryck) tillsammans med tillhandahållande av ett antal tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. För att räknas som en restaurang- eller cateringtjänst krävs vidare att tjänsterna utgör den övervägande delen. Tillämpningsförfordningen träder i kraft den 1 juli 2011. Begreppet restaurang- och cateringtjänster bör tolkas i enlighet med vad som följer av tillämpningsförfordningens artikel 6.

En restaurang- eller cateringtjänst består alltså för det första av leverans av mat eller dryck. Den behöver inte avse mat eller dryck av något särskilt slag eller mängd, utan det kan vara fråga om exempelvis en middag, något att dricka med tilltugg, en varm korv eller bara någon dryck. Vidare kan det exempelvis vara fråga om en kopp kaffe med en smörgås, bakelse eller tårtbit. Vem som levererar saknar betydelse, det kan exempelvis vara en restaurang, ett konditori eller en cateringfirma.

För att det ska röra sig om en restaurang- eller cateringtjänst krävs för det andra att fråga är om flera komponenter där leveransen av mat eller dryck bara är en del och där övriga komponenter utgörs av tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. Som exempel på sådana tjänster kan nämnas iordningställande av lokalen där

serveringen kommer att ske, tillagning av maten och tillhandahållandet av betjäning. Tjänster som inte har något samband med möjligheten att omedelbart konsumera mat eller dryck, exempelvis restaurang- underhållning, kan inte utgöra en del av en restaurang- eller cateringtjänst.

För att betraktas som en restaurang- eller cateringtjänst krävs för det tredje att tjänsterna – inte tillhandahållandet av mat eller dryck – utgör den övervägande delen. Så kallad take-away (färdiglagad mat som hämtas på exempelvis en restaurang för att ätas någon annanstans) är ett exempel på en situation där tjänsteinslaget inte är tillräckligt stort för att det ska bli fråga om en restaurang- eller cateringtjänst. I dessa fall är det i stället fråga om leverans av livsmedel vilket leder till att skattesatsen i alla fall blir 12 procent.

Skillnaden mellan en restaurangtjänst och en cateringtjänst är endast platsen för tillhandahållandet. En restaurangtjänst tillhandahålls i tillhandahållarens lokaler, exempelvis på en restaurang eller ett konditori, en cateringtjänst utförs exempelvis hemma hos någon, i en festlokal eller på en arbetsplats.

En restaurang- eller cateringtjänst, eller en del av en sådan tjänst, som avser spritdrycker, vin och starköl omfattas inte av den reducerade skattesatsen. Dessa delar måste särskiljas från tjänsten i övrigt. Det är inte enbart själva spritdrycken, vinet eller starkölet som ska beskattas med normalskattesatsen utan hela tillhandahållandet. Om man exempelvis serverar en starköl i en bar ska hela detta sammansatta tillhandahållande beskattas med normalskattesatsen. Om det istället är en kopp kaffe som serveras ska hela det sammansatta tillhandahållandet beskattas med den reducerade skattesatsen. Om vin serveras till en middag på restaurang ska hela den del av restaurangtjänsten som avser vinet beskattas med normalskattesatsen. Spritdrycker, vin och starköl ingår inte heller i kategorin livsmedel, som enligt 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML beskattas med samma skattesats som restaurang- och cateringtjänster. Mervärdesbeskattningen av dryck är alltså densamma oavsett om den ingår i en restaurang- eller cateringtjänst eller inte. Skattesatsen på spritdrycker, vin och starköl är alltid 25 procent medan skattesatsen på övrig dryck, exempelvis folköl, lättöl och mineralvatten alltid är 12 procent.

9.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

67 kap.

13 c §

I paragrafen införs en ny punkt 5. Av den framgår att sådana tjänster som avses i 7 kap. 1 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200) inte ska räknas som hushållsarbete. Av bestämmelsen i ML följer att det är restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del av tjänsten som avser spritdrycker, vin och starköl, som avses. Det innebär att tjänster som i mervärdesskattehänseende utgör restaurang- eller cateringtjänster inte kan bli föremål för skattereduktion för hushållsarbete. Skattereduktionen för hushållsarbete omfattar exempelvis matlagning

som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden. Sådan matlagning och städning kan ingå i en cateringtjänst. I de konkreta situationer då så är fallet ger matlagningen respektive städningen inte rätt till skattereduktion. På samma sätt ger annat hushållsarbete inte heller rätt till skattereduktion i de konkreta situationer arbetet ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som mervärdesbeskattas med 12 procent. Vad som utgör en restaurang- och cateringtjänst framgår närmare av den definition av det begreppet som införs i artikel 6 i tillämpningsförfordningen. Beträffande denna definition, se bl.a. avsnitt 5 och kommentaren till förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen, avsnitt 9.1.

Sammanfattning av delbetänkandet Sänkt restaurang- och cateringmoms (SOU 2011:24)

Sammanfattning

Utredningsuppdraget

Utredningens uppdrag är att ta fram ett lagförslag om sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) från 25 procent till samma nivå som livsmedel (i dag 12 procent) samt att redovisa vilka effekter detta kan förväntas ha på bl.a. den samhällsekonomiska effektiviteten och den varaktiga sysselsättningen. Vidare ska utredningen analysera om sänkt nivå på mervärdesskattesatsen inom vissa andra delar av tjänstesektorn är en samhällsekonomiskt effektiv åtgärd i syfte att öka den varaktiga sysselsättningen. Enligt direktiven ska utredningsarbetet bedrivas i två etapper. Under den första etappen ska arbetet koncentreras kring restaurang- och cateringtjänster. Denna del av uppdraget redovisas i föreliggande delbetänkande. Enligt direktiven ska arbetet här efter bedrivas så att ett slutbetänkande kan redovisas senast den 31 oktober 2011.

Konsekvenser av sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster

Utifrån de förutsättningar som råder generellt på den svenska arbetsmarknaden och inom restaurang- och cateringbranschen förväntas en sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster från 25 procent till 12 procent öka sysselsättningen, samtidigt som effektiviteten på arbetsmarknaden och i samhället i stort kan förväntas öka. Den sammantagna långsiktiga sysselsättningseffekten beräknas uppgå till knappt 6 000 helårsarbetskrafter. Den offentligfinansiella nettokostnaden av sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster uppgår till 5,4 miljarder kronor 2012. I och med positiva sysselsättningseffekter och därigenom ökade skatteintäkter och minskade transfereringsutgifter har den långsiktiga offentligfinansiella effekten beräknats uppgå till omkring 3,6 miljarder kronor. Kostnaden på lång sikt speglar kostnaden för åtgärden när ekonomin nått en ny jämvikt, dvs. när alla anpassningar har skett i ekonomin. Åtgärdens självfinansieringsgrad har grovt beräknats till i storleksordningen 20 procent. Detta ger en kostnad per jobb på lång sikt på omkring 0,6 miljoner kronor.

Dagens olika skattesatsnivåer på restaurang- och cateringtjänster respektive livsmedel för med sig avgränsnings- och konkurrensproblem. Om skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster sänks till samma nivå som skattesatsen för livsmedel uppnås enligt utredningens uppfattning en betydande förenkling både för företag och myndigheter. Minskningen av de administrativa kostnaderna för företagen beräknas grovt uppgå till 0,2 miljarder kronor årligen. Detta motsvarar en

minskning av de totala administrativa kostnaderna som Bilaga 1
mervärdesskattelagen (1994:200) ger upphov till med omkring 9 procent.

Förslag till sänkt mervärdesskattesats på restaurang- och cateringtjänster

Utredningen föreslår att skattesatsen för omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl, ska sänkas från 25 procent till 12 procent.

Hur ska begreppet restaurang- och cateringtjänster tolkas?

I tillämpningsförfordningen till EU:s mervärdesskattedirektiv finns en definition av begreppet restaurang- och cateringtjänster. Denna definition blir direkt tillämplig i svensk rätt när tillämpningsförfordningen träder i kraft den 1 juli 2011.

Enligt definitionen i tillämpningsförfordningen utgörs en restaurang- eller cateringtjänst av flera olika delar, där mat och dryck är en del och övriga delar består av tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. För det första ska det alltså vara fråga om leverans av mat eller dryck (eller både mat och dryck). Det behöver inte röra sig om mat eller dryck av något särskilt slag eller mängd, utan det kan röra sig om exempelvis en middag eller en kopp kaffe och en tårbit. Vem som levererar saknar betydelse, det kan exempelvis vara en restaurang, ett konditori eller en cateringfirma. För det andra ska det vara fråga om flera komponenter där leveransen av mat eller dryck bara är en del och där övriga komponenter utgörs av tjänster som möjliggör att maten eller drycken direkt kan konsumeras. Som exempel på sådana tjänster kan nämnas iordningställande av lokalen där serveringen kommer att ske, eventuell tillagning av maten, tillhandahållandet av betjäning, serveringen av själva måltiden och städning efter tillställningen. Tillhandahållanden av tjänster som inte har något samband med möjligheten att omedelbart konsumera mat eller dryck, exempelvis restaurangunderhållning, kan inte utgöra en del av en restaurang- eller cateringtjänst. För det tredje ska tjänsterna – inte tillhandahållandet av mat eller dryck – utgöra den övervägande delen. Slutligen kan konstateras att skillnaden mellan en restaurangtjänst och en cateringtjänst endast är platsen för tillhandahållandet. En restaurangtjänst tillhandahålls i tillhandahållarens lokaler, exempelvis på en restaurang eller ett konditori, en cateringtjänst utförs exempelvis hemma hos någon, i en festlokal eller på en arbetsplats.

Lagförslaget omfattar inte spritdrycker, vin och starköl

Enligt utredningens direktiv ska alkoholhaltiga drycker inte omfattas av lagförslaget om sänkning av skattesatsen på restaurang- och cateringtjänster. Restaurang- och cateringtjänster föreslås nu sänkas till samma nivå som livsmedel. Spritdrycker, vin och starköl ingår inte i

kategorin livsmedel, däremot alkoholsvagare drycker som exempelvis lättöl. Mot bakgrund av hur undantaget från livsmedelskategorin är utformat är utredningens uppfattning att det endast bör vara spritdrycker, vin och starköl som inte ska omfattas av lagförslaget. Konsekvensen av detta blir att sådana drycker som kan köpas i en vanlig livsmedelsbutik, exempelvis lättöl och folköl, omfattas av en reducerad skattesats även om de ingår i en restaurang- eller cateringtjänst. Mervärdesbeskattningen av dryck, med eller utan alkohol blir alltså densamma oavsett om den ingår i en restaurang- eller cateringtjänst eller inte.

Enligt utredningens mening bör sådana restaurang- och cateringtjänster, eller delar av sådana tjänster, som innebär att spritdrycker, vin eller starköl serveras inte omfattas av sänkt skattesats. Det bör således inte vara enbart själva spritdrycken, vinet eller starkölet som ska beskattas med normalskattesatsen utan hela tillhandahållandet. Om man exempelvis serverar en starköl i en bar ska hela detta sammansatta tillhandahållande beskattas med normalskattesatsen.

Förslag till ändring av bestämmelserna om skattereduktion för hushållsarbete

I inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om skattereduktion för hushållsarbete (HUS-avdraget). HUS-avdraget omfattar exempelvis matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden. Sådan matlagning och städning kan ingå i en cateringtjänst som enligt utredningens förslag ska mervärdesbeskattas med 12 procent. För att undvika en dubbelreglering föreslår utredningen att utgifter för hushållsarbete inte ska ge rätt till skattereduktion i de konkreta situationer arbetet ingår i en restaurang- eller cateringtjänst som mervärdesbeskattas med 12 procent. Det ingår i utredningens uppdrag att se till att en dubbelreglering inte uppstår.

När kan nya regler träda i kraft?

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

Finansiering

I utredningens uppdrag ingår att föreslå en finansiering inom mervärdesskatteområdet om sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster innebär offentligfinansiella kostnader. Den offentligfinansiella nettokostnaden av sänkt mervärdesskatt från 25 procent till 12 procent på restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl, uppgår till 5,4 miljarder kronor 2012. Under förutsättning att en sänkning av skattesatsen för restaurang- och cateringtjänster ska finansieras inom mervärdesskatteområdet föreslår utredningen att skattesatsen om 12 procent höjs till 14,4 procent.

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap. 1 §²

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

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

2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§,

4. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och

b) spritdrycker, vin och starköl. b) spritdrycker, vin och starköl,
och

5. omsättning av restaurang- och cateringtjänster, med undantag för den del som avser spritdrycker, vin och starköl.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

– böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,

– tidningar och tidskrifter,

– bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,

– musiknoter, samt

– kartor, inbegripet atlaser, vägkartor och topografiska kartor,

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2006:1389.

2. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 5, 6, 7 eller 10 samt annan omsättning än för egen verksamhet, gemenskapsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 §, allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 §, och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,

4. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,

5. tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar,

6. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

7. tillträde till och förevisning av djurparker,

8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och

11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs att 67 kap. 13 c § inkomstkattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2011:68

Föreslagen lydelse

67 kap.

13 c §

Som hushållsarbete räknas inte

1. arbete som enbart avser installationer eller service på maskiner och andra inventarier vid tillämpningen av 13 a eller 13 b §,

2. arbete för vilket försäkringsersättning lämnats,

3. arbete för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting, *eller*

4. om- eller tillbyggnad av ett småhus för vilket fastighetsavgift inte har tagits ut enligt 6 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

3. arbete för vilket bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting,

4. om- eller tillbyggnad av ett småhus för vilket fastighetsavgift inte har tagits ut enligt 6 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift, *eller*

5. *arbete som ingår i en sådan omsättning som avses i 7 kap. 1 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200).*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången vid 2013 års taxering.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Förteckning över remissinstanserna (avseende delbetänkandet Sänkt restaurang- och cateringmoms av Utredningen om sänkt moms på vissa tjänster)

Remissinstanser som har hört av sig

Kammarrätten i Stockholm, Ekobrottsmyndigheten, Statens folkhälsoinstitut, Länsstyrelsen i Stockholms län, Skatteverket, Konjunkturinstitutet, Uppsala universitet, Umeå universitet, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Dagligvaruleverantörers Förbund, Far, FöretagarFörbundet, Företagarna, Hotell- och restaurangfacket, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Livsmedelsföretagen, Näringslivets Regelnämnd, Regelrådet, Svenskt Näringsliv, Sveriges bagare & konditorer, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund

Remissinstanser som inte avhört

Branschföreningen Tågoperatörerna, Rese- och Turistnäringsen i Sverige, Svenska Turistföreningen, Svensk Handel