

# På väg mot en enhetlig mervärdesskatt

*Slutbetänkande av Mervärdesskattesatsutredningen*

*Stockholm 2006*



---

STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

---

SOU 2006:90

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:  
Fritzes kundtjänst  
106 47 Stockholm  
Orderfax: 08-690 91 91  
Ordertel: 08-690 91 90  
E-post: [order.fritzes@nj.se](mailto:order.fritzes@nj.se)  
Internet: [www.fritzes.se](http://www.fritzes.se)

*Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, 2003.*  
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.  
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på  
<http://www.regeringen.se/remiss>

Tryckt av Edita Sverige AB  
Stockholm 2006

ISBN 978-91-38-22642-1  
ISSN 0375-250X

## Till Statsrådet och chefen för Finansdepartementet Anders Borg

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

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

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

Den 1 november 2004 entledigades Katinka Hort och den 1 november 2005 Lennart Nilsson. Den 10 oktober 2006 entledigades Johan Hedelin.

Till expert förordnades den 1 januari 2006 departementssekreteraren Petra Andersson, Näringsdepartementet. Den 1 april 2006 entledigades Petra Andersson och från och med samma dag förordnades departementssekreteraren Jacqueline Deniz-Kiviharju, Näringsdepartementet.

Som sekreterare förordnades från och med den 1 december 2002 dåvarande kanslirådet Mikael Åberg och från och med den

27 januari 2003 LO-ekonomen Mats Morin. Den 30 september 2004 entledigades Mats Morin. Han förordnades till expert den 1 oktober 2004 och entledigades från det uppdraget den 1 november 2005. Numera kammarrättsrådet Mikael Åberg entledigades från uppdraget som sekreterare den 20 februari 2006 och förordnades samma dag till expert i utredningen. Ämnesrådet Maria Bergendahl-Gerholm förordnades som sekreterare från den 1 januari till och med den 31 maj 2005 och ånyo från och med den 6 februari 2006. Från och med den 15 februari 2006 förordnades som sekreterare rättsliga experten Lars Mattisson.

Utredningen har antagit namnet Mervärdesskattesatsutredningen. I juni 2005 överlämnade utredningen delbetänkandet Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? (SOU 2005:57) till chefen för Finansdepartementet.

Utredningen överlämnar härmed slutbetänkandet På väg mot en enhetlig mervärdesskatt (SOU 2006:90).

Stockholm i oktober 2006

Lennart Hamberg

/ Lars Mattisson  
Maria Bergendahl-Gerholm

# Innehåll

<b>Ordlista</b> .....	<b>11</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>17</b>
<b>Summary</b> .....	<b>23</b>
<b>Författningsförslag</b> .....	<b>29</b>
<b>1 Inledning</b> .....	<b>35</b>
1.1 Bakgrund .....	35
1.2 Utredningens uppdrag.....	36
1.3 Delbetänkandets innehåll och rekommendation .....	38
1.4 Remissförfarandet.....	39
1.5 Arbetet med slutbetänkandet.....	39
1.6 Betänkandets disposition.....	40
<b>2 Utgångspunkter för utredningens arbete med slutbetänkandet</b> .....	<b>43</b>
2.1 Utredningens delbetänkande .....	43
2.2 Remissbehandlingen av delbetänkandet .....	46
2.3 Utredningens slutsatser av remissbehandlingen .....	49
2.4 Ett utvidgat beslutsunderlag för regeringen, m.m. ....	52

<b>3</b>	<b>Mervärdesskatten på livsmedel.....</b>	<b>55</b>
3.1	Nuvarande regler m.m. ....	62
3.1.1	Bakgrund och motiv för nuvarande ordning, m.m. ....	63
3.1.2	Delbetänkandet .....	67
3.2	Tillämpningsproblem .....	69
3.2.1	Beskrivning.....	69
3.2.2	Bedömning .....	74
3.3	Utgångspunkter för utredningens fortsatta analys av livsmedelsmomsen .....	78
3.3.1	Inledning.....	78
3.3.2	Inkomstutveckling, inkomstspridning och instrument för fördelningspolitisk omfördelning i Sverige .....	80
3.4	Mervärdesskatt och fördelningspolitik i teori och praktik.....	86
3.5	Skatteincidens och skillnader i konsumtionsmönster.....	91
3.5.1	Inledning.....	91
3.5.2	Skatteincidensen.....	93
3.5.3	Konsumtionsmönster och konsumtionsandelar för livsmedel i Sverige .....	97
3.6	Matmomsens fördelningspolitiska effekter .....	106
3.6.1	Inledning.....	106
3.6.2	Fördelningspolitisk utvärdering av nuvarande nedsättning av livsmedelsmomsen .....	108
3.6.3	Fördelningspolitiska effekter vid ett slopande av den reducerade skattesatsen för livsmedel kombinerat med en budgetneutral sänkning av normalskattesatsen.....	116
3.6.4	Fördelningseffekter med en dynamisk konsumtionsmodell .....	124
3.7	Utredningens överväganden om livsmedelsmomsen .....	128

<b>4</b>	<b>Vissa gränsdragningsfrågor inom nuvarande lågmomsområde.....</b>	<b>139</b>
4.1	Inledning.....	139
4.2	Utövande konstnärer och överlåtelser och upplåtelser av rättigheter .....	141
4.2.1	Nuvarande regler .....	145
4.2.2	Bakgrund till reglerna.....	145
4.2.3	Delbetänkandet.....	148
4.2.4	Skatteplikten för utövande konstnärers framförande.....	149
4.2.5	Föreställningar som tillhandahålls av produktionsbolag m.fl. ....	157
4.3	Arkiv, museum m.m. ....	164
4.3.1	Nuvarande regler .....	165
4.3.2	Bakgrund till reglerna.....	166
4.3.3	Delbetänkandet.....	168
4.3.4	Arkiv.....	168
4.3.5	Museum.....	170
4.3.6	Science center.....	176
4.3.7	Botaniska trädgårdar.....	180
4.3.8	Undantaget från skatteplikt avseende museiverksamhet .....	181
4.4	Danstillställningar, nöjesparker, betal-TV m.m.....	183
4.4.1	Nuvarande regler .....	185
4.4.2	Bakgrund till reglerna.....	185
4.4.3	Delbetänkandet.....	188
4.4.4	Tillträde till danstillställningar.....	189
4.4.5	Nöjesparker.....	195
4.4.6	Betal-TV .....	197
4.4.7	Avdragsbegränsningsregeln .....	199
4.5	Konstverk, samlarföremål och antikviteter.....	200
4.5.1	Nuvarande regler .....	202
4.5.2	Bakgrund till reglerna .....	203
4.5.3	Delbetänkandet.....	206

4.5.4	Omsättning av konstverk som ägs av upphovs- mannen eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.....	207
4.5.5	Skattesats vid galleriers försäljning.....	212
4.5.6	Omsättningsgränsen 300 000 kronor.....	219
4.5.7	Definitionen av konstverk.....	220
4.5.8	Konst på byggnader m.m.....	232
4.5.9	Droit de suite.....	234
4.6	Transport i skidliftar.....	238
4.6.1	Nuvarande regler m.m.....	239
4.6.2	Delbetänkandet m.m.....	241
4.6.3	Utredningens överväganden.....	242
4.6.4	Den föreslagna ändringen mer i detalj.....	244
4.7	Läkemedel.....	245
4.7.1	Nuvarande regler, m.m.....	246
4.7.2	Bestämmelser om läkemedel.....	250
4.7.3	Utredningens överväganden.....	253
4.8	Gravöppning och gravskötsel.....	256
4.8.1	Nuvarande regler m.m.....	257
4.8.2	Delbetänkandet m.m.....	259
4.8.3	Utredningens överväganden.....	261
<b>5</b>	<b>Konsekvensanalyser.....</b>	<b>265</b>
5.1	Allmänt.....	265
5.2	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	265
5.2.1	Utövande konstnärers framförande av verk.....	266
5.2.2	Konstverk, samlarföremål och antikviteter.....	267
5.2.3	Skidliftar.....	268
5.2.4	Livsmedel m.m.....	269
5.3	Konsekvenser för företagen.....	269
5.4	Administrativa kostnader för myndigheter.....	273
5.5	Övriga konsekvenser.....	275
<b>6</b>	<b>Författningskommentar.....</b>	<b>277</b>



**Bilagor**

<i>Bilaga 1</i>	Kommittédirektiv.....	281
<i>Bilaga 2</i>	Möten och andra ärenden .....	297
<i>Bilaga 3</i>	Skatteincidens på marknader i imperfekt konkurrens, med särskild vikt på livsmedelssektorn i Sverige – <i>Astri Muren</i> .....	301
<i>Bilaga 4</i>	Konsumtionsmönster över tiden – Bearbetning av HUT 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005 avseende livsmedel inklusive alkoholfria drycker samt totala utgifter – <i>SCB</i> .....	315
<i>Bilaga 5</i>	Möjligheter till stöd och omfördelning genom sänkt mervärdesskatt för livsmedel – en illustra- tion i siffror med hjälp av några schematiska exempel .....	331
<i>Bilaga 6</i>	Moms och inkomstfördelning – <i>Bengt Assarsson</i> .....	345

# Ordlista

Administrativ börda	Med begreppet avses företagens kostnader för att upprätta, lagra eller överföra information eller uppgifter som föranletts av krav i lagar, förordningar och myndigheternas föreskrifter, anvisningar eller allmänna råd. Se Nuteks rapport, StandardKostnadsModellen Underlagsrapport: Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen.
Avdragsrätt	Rätten att dra av ingående moms på förvärv eller import för verksamhet som medför skattskyldighet.
Beskattningsunderlag	Den utgående mervärdesskatten beräknas på beskattningsunderlaget. Det utgör normalt ersättningen för den vara eller tjänst som säljs. Särskilda regler för vad som utgör beskattningsunderlag finns för uttag, överföring mellan EGLänder och förvärvsbeskattning.
Blandad verksamhet	När ett företag säljer både varor/tjänster som är undantagna från skatteplikt och varor/tjänster som omfattas av skatteplikt. Företaget blir då skattskyldig för vissa försäljningar men inte för andra, dvs. de som avser varor eller tjänster som inte omfattas av skatteplikt. I en blandad verksamhet har företaget inte rätt till avdrag för sådan moms på inköp som avser de försäljningar som är undantagna från skatteplikt. Momsen på inköpen kan därför endast delvis dras av och det är nödvändigt att göra en fördelning av momsen mellan sådan som kan dras av och sådan som inte kan dras av.

Dold moms	Mervärdesskatt som ingår i producentpriset på en sådan vara eller tjänst som är undantagen från skatteplikt, men där mervärdesskattebelagda varor och tjänster använts i produktionen och där producenten inte fått dra av den ingående skatten hänförlig till dessa. Se kumulativ effekt nedan.
Ekonomisk standard	Ett mått som beräknas för varje individ i ett hushåll genom att hushållets disponibla inkomster delas med hänsyn till antalet barn och vuxna i hushållet. I beräkningen beaktas att det finns vissa stordriftsfördelar med parhushåll jämfört med ensamhushåll samt att kostnaderna för barn inte är lika höga som för vuxna. För ensamhushåll blir den ekonomiska standarden densamma som den individuella disponibla inkomsten, för övriga hushåll blir den ekonomiska standarden i kronor lika stor för varje hushållsmedlem.
Fullgörande-kostnader	De kostnader som företagen har för att fullgöra sina skyldigheter enligt gällande skattelagstiftning och skatteadministrativa rutiner. För skattebetalarna är detta bl.a. kostnader för att ta reda på vilka regler som gäller, tid för att fylla i deklARATIONER och ta reda på och organisera och spara den information som behövs för att kunna fylla i deklARATIONERNA, kostnader för att besöka skattejurist eller skattemyndighet.
Fördelnings-effekter	Ekonomiskt utfall för hushåll med olika ekonomisk standard alternativt hushåll av olika familjetyp. Fördelningseffekter kan dels mätas relativt, dvs. som procentuell förändring av ekonomisk standard, dels absolut, dvs. i kronor.
Indirekt kostnad	Kostnader till följd av icke-avsedda styreffekter till följd av ett visst styrmedel, i detta fall en reducerad mervärdesskattesats. Ett exempel är skattebortfall, i procent eller i absolutbelopp, till följd av en fördelningspolitiskt motiverad

	skattenedsättning som tillfaller icke-prioriterade konsumentgrupper, t.ex. höginkomsttagare.
Ingående moms	Sådan mervärdesskatt som en näringsidkare betalar vid inköp av varor och tjänster som används i verksamheten. Om näringsidkarens verksamhet består i att omsätta skattepliktiga varor och tjänster, har han normalt rätt att dra av den ingående momsen mot den utgående momsen.
Ingående skatt	Se ingående moms.
Konsumtionsandelar	Hur stor del av hushållens utgifter som utgörs av en viss vara/tjänst eller varugrupp/tjänstegrupp.
Konsumtionsmönster	Hur hushållens utgifter fördelar sig på olika varor och tjänster. Konsumtionsmönster skiljer sig vanligen åt i hushåll med olika ekonomisk standard och mellan hushåll av olika familjetyp.
Kumulativ effekt	Med kumulativ effekt menas i mervärdesskattesammanhang att en näringsidkare inte kan dra av den skatt som belastar hans inköp av varor och tjänster. Vid näringsidkarens vidareförsäljning, efter förädling, ingår skatten som en kostnadskomponent vid bestämmandet av priset. Detta medför att det pris näringsidkaren måste ta ut exklusive skatt blir högre och att även skattebeloppet därvid räknas på detta högre belopp. En sådan kumulation kan uppkomma i flera förädlingsled.
Kvalificerat undantag	Även kallat 0-skattesats eller teknisk skattskyldighet. Säljaren tar inte ut någon moms (tar ut moms med 0 procent) vid försäljningen, men har ändå avdragsrätt för den ingående moms han betalat vid inköp.

Marginalbeskattning	Vid omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter kan mervärdesskatten beräknas på säljarens vinstmarginal. Se vinstmarginalbeskattning nedan.
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200).
Moms	Synonymt begrepp för mervärdesskatt enligt lagen (1994:200) om mervärdesskatt.
Normalskattesats	Den skattesats för mervärdesskatten som tillämpas vid omsättningen av flertalet varor och tjänster, nämligen 25 procent. Ibland används uttrycket standardskattesats för samma sak (motsvarande det engelska uttrycket standard rate). Motsatsen till normalskattesatsen är reducerade skattesatser, som för närvarande kan vara antingen 12 procent eller 6 procent.
Omsättning	Att vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag.
Reducerad skattesats	Se normalskattesats ovan.
Sjätte direktivet	Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatt. En konsoliderad svensk text finns i Skatteverkets Författningar om mervärdesskatt.
Skattebasen	Med skattebas menas det som kan beskattas med en viss skatt. Transaktioner som av någon anledning inte skall beskattas med moms ingår således inte i momsens skattebas.
Skatteincidens	Fördelning av skattebördas/skattelättnad mellan producenter och konsumenter. Skatteincidensen beror på hur stor del av skattebördan/skattelättnaden som slår igenom i konsumentpriserna. Skatteincidensen kan vara olika på kort och

	<p>lång sikt och även påverkas av vilka marknadsförhållanden som råder.</p>
Standard-skattesats	<p>Se normalskattesats ovan.</p>
Tjänst	<p>Allt som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet och som inte anses utgöra en vara.</p>
Träffsäkerhet	<p>Här avses hur väl en nedsatt mervärdesskatt är inriktad mot det eller de mål som formulerats för skattenedsättningen, t.ex. påverkan på produktion och/eller konsumtion inom ett visst område eller förstärkning av svaga gruppers köpkraft.</p>
Undantag från beskattning	<p>Säljaren tar inte ut moms när han säljer en vara eller tillhandahåller en tjänst. En effekt av att någon utför undantagna transaktioner är att han inte har avdragsrätt för den ingående moms som belastar de inköp han gör.</p>
Undantag från skatteplikt	<p>Säljaren skall inte ta ut moms vid försäljning av en viss vara eller viss tjänst när varan eller tjänsten är undantagen från skatteplikt.</p>
Utgående moms	<p>Den mervärdesskatt som en näringsidkare skall redovisa på sin skattepliktiga omsättning. Utgående moms minskat med avdragsgill ingående moms är den nettobetaling som näringsidkaren skall göra till staten.</p>
Utgående skatt	<p>Se utgående moms.</p>
Vara	<p>Med vara avses materiella ting (se vidare 1 kap. 6 § ML).</p>
Vinstmarginalbeskattning	<p>Beskattning sker enbart av marginalen. Utgående moms redovisas på skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, vinstmarginalen, minskad med den moms som är hänförlig till marginalen. Återförsäljaren har vid redo-</p>

visning enligt metoden ingen rätt till avdrag för ingående moms. Metoden tillämpas främst inom resebyråbranschen och vid försäljning av begagnade varor men också vid vissa försäljningar av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Yrkesmässig verksamhet

Enligt huvudregeln är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen.

# Sammanfattning

## Utredningsuppdraget

Vid den stora skattereform som genomfördes i Sverige 1990-1991 var ett av målen att förstärka mervärdesskattens roll som finansieringskälla för statliga åtaganden. Detta uppnåddes bl.a. genom att en enhetlig skattesats infördes, lika för alla beskattade varor och tjänster. Sedan dess har emellertid riktade reduceringar av mervärdesskatten successivt införts inom olika politikområden, så att vi idag tillämpar tre olika skattesatser, 25, 12 och 6 procent. Denna differentiering av mervärdesskattesatserna har fört med sig olika problem. Mervärdesskattesatsutredningens uppdrag innefattar att göra en kartläggning av de avgränsningsproblem som differentieringen medför. Rättsliga, administrativa, ekonomiska, fördelningspolitiska och statsfinansiella aspekter på differentieringen skall också analyseras, liksom mervärdesskattesatsernas betydelse för konkurrensen mellan olika företag och för internationell konkurrens. Utredningen har att överväga olika alternativ till dagens skattesatsstruktur, inklusive alternativet att återgå till en enda enhetlig mervärdesskattesats.

## Rekommendation om en enhetlig mervärdesskatt

Den kartläggning och analys som utredningen genomfört redovisades i juni 2005 i delbetänkandet Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? (SOU 2005:57). Utredningens slutsats var att den nuvarande skattesatsdifferentieringen leder till betydande gränsdragningsproblem inom flertalet av de konsumtionsområden där lägre mervärdesskatt tillämpas. Dessa problem löses bäst genom att enhetliga regler införs. En enhetlig mervärdesskatt skulle också vara till fördel på flera andra sätt, bl.a. genom att förbättra konkurrensneutraliteten, förenkla för företag och myndigheter, med-



verka till finansieringen av en lägre generell mervärdesskattenivå och bidra till en ur statsfinansiell synpunkt stabilare skattebas. Mot denna bakgrund rekommenderades i delbetänkandet en övergång till en enda skattesats, där slopandet av de lägre skattesatserna används för att finansiera en sänkning av den generella nivån (normalskattesatsen) från dagens 25 procent till 21,7 procent.

Delbetänkandet har remissbehandlats, varvid drygt ett hundratal remissinstanser har yttrat sig. Sammanfattningsvis kan sägas att flertalet remissinstanser instämmer i bedömningen att nuvarande system har brister. Uppfattningarna är dock delade när det gäller rekommendationen om en enhetlig mervärdesskattesats. Olika önskemål har framförts om fördjupade konsekvensanalyser och överväganden om kompensationsåtgärder. Enligt utredningens direktiv skall det slutbetänkande som skall utarbetas, och som härmed läggs fram, grundas på analyserna i delbetänkandet och samtidigt skall remissinstansernas synpunkter beaktas.

### **De reducerade mervärdesskattesatserna 6 och 12 procent bör helt slopas efter viss ytterligare beredning**

Även med beaktande av de synpunkter som framförts under remissbehandlingen har utredningen funnit att införandet av en enhetlig mervärdesskatt är det klart bästa alternativet för att komma till rätta med de problem som utredningen satts att lösa. Utredningen anser således att det förslag som innefattas i rekommendationen i delbetänkandet bör genomföras. Remissbehandlingen får dock anses utvisa att det i vissa fall kan erfordras en ytterligare beredning. Det gäller de reducerade mervärdesskatter som införts som styrmedel inom vissa politikområden för att påverka konsumtion och produktion, t.ex. inom kultur- och turismområdet. I de delarna har remissinstanserna framhållit stödets betydelse för att olika samhällsmål skall kunna uppnås. Det har också hävdats att alternativa stödformer behöver övervägas om det mervärdesskatteanknutna stödet helt skulle bortfalla. Överväganden om behovet av och utformningen av stödåtgärder utanför mervärdesskattesystemet faller emellertid inte inom mervärdesskattesatsutredningens uppdrag, och har därför inte behandlats i detta slutbetänkande. Dessa frågor bör lämpligen beredas i särskild ordning. Utredningen anser också att ett slutligt genomförande av en enhetlig mervärdesskatt lämpligen bör samordnas med genomförandet av de

förslag som tidigare lämnats av Mervärdesskatteutredningen, vars betänkande (SOU 2002:74) skall bli föremål för ytterligare beredning.

Utredningen har mot denna bakgrund valt att inrikta slutbetänkandet på vissa områden, där det bedöms att lagstiftningsåtgärder nu kan vidtas utan avvaktande av ytterligare utredningsinsatser. Förslagen rör livsmedelsmomsen och ett antal korrigeringar av gränsdragningar m.m. inom ramen för dagens differentierade skattesatser. Som en följd av dessa förslag möjliggörs också förslag om en sänkning av normalskattesatsen.

## Livsmedelsmomsen

Utredningen konstaterar att den reducerade mervärdesskatten för livsmedel, 12 procent, leder till avgränsnings- och konkurrensproblem. Det är framför allt skillnaden gentemot serveringstjänster av olika slag (restauranger m.m.) som är problematisk, eftersom normalskattesatsen 25 procent skall tillämpas vid servering. Dessa slags varor och tjänster hanteras av ett stort antal skattskyldiga. Om samma skattesats skall kunna införas inom hela området krävs dock, bl.a. av EG-rättsliga skäl, att det är livsmedelsmomsen som höjs.

Ett skäl till att överväga slopande av skattesatsreduktionen för livsmedel är att reduktionen är statsfinansiellt kostsam. Ca 17,7 av de totalt 29,1 miljarderna i kostnad för reducerade momssatser kan hänföras till livsmedlen (2005). Detta innebär också att en slopad livsmedelsmoms beräknas ge utrymme för att sänka normalskattesatsen till 22,9 procent från dagens 25 procent. Det innebär i sin tur att priset på nästan alla övriga varor och tjänster kan sänkas.

Den sänkta livsmedelsmomsen har införts som ett allmänt stöd för hushållen, och särskilt då för resurssvaga hushåll. Livsmedelsmomsen är således motiverad av fördelningspolitiska skäl. Däremot är avsikten inte att påverka konsumtionen av livsmedel eller att stödja livsmedelsbranschen. Någon ytterligare utredning om branschstöd kan således inte erfordras på detta område. Däremot har det varit viktigt att närmare analysera i vad mån sänkt livsmedelsmoms numera kan anses vara ett adekvat fördelningspolitiskt instrument.

Utredningen har därvid först analyserat frågan i vad mån den reducerade livsmedelsmomsen kan antas ha slagit igenom i livs-

medelspriserna. Slutsatsen är att prisgenomslaget inte entydigt kan bestämmas på teoretisk grund, utan beror av hur efterfrågan och marknad är beskaffad. En ökad konkurrens inom området stärker dock förutsättningarna för ett fullständigt prisgenomslag på lång sikt, något som utredningen valt att utgå ifrån i sina beräkningar av de fördelningspolitiska effekterna.

För att en sänkt livsmedelsmoms överhuvudtaget skall fungera som fördelningspolitiskt instrument krävs vidare att hushåll med låg standard använder en större andel av sina inkomster för livsmedelsinköp än vad mer välbeställda hushåll gör. De siffror som utredningen tagit fram visar att hushållens utgifter för livsmedel sedan flera år sjunkit som andel av de totala utgifterna, och dessutom att skillnaderna mellan hushåll med olika ekonomi håller på att utjämnas. Även om det fortfarande är så att framför allt barnfamiljer och vissa pensionärsgrupper har en relativt sett något större livsmedelskonsumtion än övriga grupper, är skillnaderna numera förhållandevis små. Detta innebär också att det stöd som momssänkningen innebär är relativt jämnt fördelat mellan olika hushållstyper och mellan hushåll med olika ekonomisk standard. Räknat i absoluta tal är det till och med så att stödet ökar med ökande hushållsinkomst. Hushåll med de lägsta inkomsterna erhåller således genom den sänkta livsmedelsmomsen ett stöd som motsvarar ca 2 000 kronor per hushållsmedlem och år, medan motsvarande siffra för hushållen med de högsta inkomsterna är ca 4 000 kronor per hushållsmedlem och år. Gruppen ensamstående med barn erhåller sammanlagt ca 4 procent av det totala stödet (som beräknas uppgå till 18,4 miljarder kr år 2006) och gruppen ensamstående ålderspensionärer knappt 10 procent, medan gruppen höginkomsthushåll (decilgrupp 10) erhåller drygt 15 procent av stödet.

### **Sänkt normalskattesats och slopad reducereing av livsmedelsmomsen**

Om reducereingen av skattesatsen på livsmedel tas bort beräknas skatten på de varor och tjänster som idag beskattas med 25 procent kunna sänkas till 22,9 procent. Höjningen av livsmedelsmomsen till 22,9 procent kompenseras då för hushållen totalt sett fullständigt av momssänkningen på övriga varor och tjänster. Utredningens beräkningar visar emellertid också att en omläggning av detta slag

får mycket små totala effekter ur fördelningspolitisk synpunkt. De grupper som i någon mån framstår som förlorare är ensamstående med barn samt pensionärer. Dessa grupper förlorar ca 400 kronor per hushållsmedlem och år på omläggningen.

Utredningen konstaterar att dessa kvarstående fördelnings-effekter kan utjämnas genom kompenserande åtgärder, exempelvis genom en smärre höjning av bostadsbidragen och bostadstilläggen till pensionärer. De statsfinansiella kostnaderna för att på så sätt utjämna fördelningseffekterna av en borttagen livsmedelsmoms kan beräknas till knappt 1 miljard kronor per år. Mot denna bakgrund drar utredningen slutsatsen att den sänkta livsmedelsmomsen åtminstone numera inte kan betraktas som en effektiv åtgärd för att stödja resurssvaga hushåll. Det saknas skäl att behålla sänkningen, varför utredningen föreslår en sänkt normalskattesats i utbyte mot en slopad livsmedelsmoms.

### **Utövande konstnärer och omsättning av konstverk, m.m.**

Inom stora delar av kulturområdet tillämpas idag skattesatsen 6 procent. Utredningen föreslår, i avvaktan på ett slutligt genomförande av en enda enhetlig skattesats, att utövande konstnärers framförande av litterära och konstnärliga verk inte längre skall vara undantagna från skatteplikt utan i stället omfattas av skattesatsen 6 procent. Detta innebär mer enhetliga regler och förenklingar genom att olika gränsdragningsproblem bortfaller.

Skattesatsen för omsättning av konstverk samt för import av konstverk, samlarföremål och antikviteter, som idag är 12 procent, föreslås av förenklings-skäl anpassas till den nivå som i övrigt väsentligen tillämpas inom kulturområdet, dvs. 6 procent.

Utredningen gör i slutbetänkande en analys av en rad förslag till utvidgad användning av lägre mervärdesskatter inom kulturområdet, men finner att ett genomförande av förslagen inte skulle vara till fördel ur de synpunkter utredningen haft att beakta. De områden som analyserats innefattar arkiv, museum, science centers, botaniska trädgårdar, danstillställningar, nöjesparker och betal-TV.

## Skidliftar

Utredningen föreslår att den särskilda skattesatsbestämmelse som nu anger att mervärdesskatten för transport i skidliftar skall vara 12 procent tas bort. Motivet för denna ändring är att tjänster inom sport- och idrottsområdet och inom transportområdet för närvarande beskattas med 6 procent, och att det inte finns skäl för en särskild reglering för skidliftarna.

## Läkemedelsmomsen m.m.

För läkemedel tillämpas idag antingen normalskattesatsen 25 procent eller en s.k. 0-skatt. Det sistnämnda innebär att ingen mervärdesskatt tas ut på omsättningen, medan full avdragsrätt föreligger för den som säljer läkemedlet. 0-skatten tillämpas för läkemedel som lämnas ut på recept. Utredningen konstaterar att reglerna är komplicerade och att de också i vissa fall kan vara tveksamma ur konkurrensneutralitetssynpunkt. Med hänsyn därtill och särskilt med tanke på pågående utredningsarbete om apoteksmonopolets omfattning föreslås att mervärdesskatten på läkemedel blir föremål för en särskild utredning.

Utredningen tar också upp vissa frågor om konkurrensneutralitet när det gäller tjänster avseende gravöppning och gravskötsel, och föreslår att dessa övervägs i samband med annat aviserat utredningsarbete.

# Summary

## Remit

One of the goals of the major tax reform carried out in Sweden in 1990 and 1991 was to strengthen the role of the value added tax as a source of financing for government commitments. The introduction of a flat-rate tax that was the same for all taxable goods and services was among the means used to achieve this goal. Subsequently, however, targeted reductions in the value added tax have gradually been introduced in various policy areas. Consequently three different rates are currently being applied: 25, 12 and 6 per cent. This differentiation of the rates has brought with it various problems. The remit of the Value Added Tax Rate Inquiry includes identifying the demarcation problems that differentiation has led to. Also the judicial, administrative, economic, distribution policy, and budgetary aspects of the differentiation are to be analysed and the implications of the value added tax for competition domestically and internationally are to be assessed. The Inquiry is to consider various alternatives to the existing rate structure, including the alternative of returning to a single flat-rate tax.

## Recommendation for a Flat-Rate Tax

The Inquiry's identification of demarcation problems and its analytical work were reported in its interim report, *Flat-Rate or Differentiated Value Added Tax?* (SOU 2005:57) in June 2005. The Inquiry concluded that the current tax differentiation leads to significant demarcation problems in most areas of consumption having a lower value added tax. The best solution to these problems is the introduction of regulations for a flat rate. A flat-rate tax would also have several other advantages, among them im-

proving competitive neutrality, simplifying the work involved for companies and for the authorities, and contributing to the financing of a lower general value added tax. From a budgetary perspective, it would also help stabilise the tax base. Hence the Inquiry in its interim report recommended changing to a flat-rate tax and using the abolition of the lower rates to finance a reduction in the general level (the standard rate) from the current 25 per cent to 21.7 per cent.

The interim report has been circulated for comment and more than one hundred consultation bodies have commented. In summary, the majority of the consultation bodies apparently agree with the assessment that there are shortcomings in the existing system. However, opinions are divided on the flat-rate tax. Various bodies have said that they would like to see extended impact assessments and consideration of compensatory measures. The Inquiry's terms of reference called for the final report now being presented to be based on the analyses in the interim report, while taking into account the views of the consultation bodies.

### **Abolition of the Reduced Rates**

After considering the views expressed in the comments that the Inquiry received, it still thinks that the introduction of a flat-rate tax is clearly the best alternative for coming to grips with the problems it was asked to address. It is thus the opinion of the Inquiry that the proposal made in the recommendation in the interim report should be implemented. However, the comments received indicate the need for more work in some areas. This refers to the reduced rates introduced as policy instruments in certain policy areas, such as culture and tourism, in order to influence consumption and production. The consultation bodies have stressed the importance of these subsidies in order to achieve various social objectives. The argument has also been made that alternative forms of support would need to be considered if the support linked to the value added tax were to be discontinued. However, in this final report the Inquiry has not considered the need for support measures and their design outside the value added tax system since such matters are not part of its terms of reference. It would be better to address these issues separately. The Inquiry is also of the opinion that it would be best to coordinate the final

implementation of the flat-rate tax with the implementation of earlier VAT proposals presented in the report SOU 2002:74. These earlier proposals will be the subject of additional work.

With this in mind, the Inquiry has chosen in its final report to focus on certain areas in which legislative measures can now be taken without awaiting any further inquiries. The proposals concern the VAT on foodstuffs and a number of demarcation and other corrections within the framework of the existing differentiated tax rates. These proposals also make possible recommendations to reduce the standard rate.

## The VAT on Foodstuffs

The Inquiry has observed that the reduced rate on foodstuffs, 12 per cent, leads to demarcation and competition problems. The difference in the food dispensing services of various kinds (restaurants, etc.) is especially problematic since the standard rate of 25 per cent applies to service. These types of goods and services are handled by a large number of taxable persons. If the same rate is to be applied to the entire area, however, the VAT on foodstuffs will have to be raised, owing to EC legal provisions and other factors.

One reason for considering the abolition of the reduced rate on foodstuffs is that the reduction is costly from a budgetary perspective. About SEK 17.7 billion of the total 29.1 billion cost of the reduced rates can be attributed to foodstuffs (2005). This also means that abolishing the VAT on foodstuffs is estimated to make room for a reduction in the standard rate from the current 25 per cent to 22.9 per cent. This, in turn, means that the price of almost all other goods and services can be reduced.

The reduced VAT on foodstuffs was introduced as a general aid to households, especially for resource-poor households. The reason for the VAT on foodstuffs is thus income redistribution. However, the intent is not to influence food consumption or to support the food industry. No additional inquiry on sectoral subsidies may thus be needed in this area. However, it has been important to conduct a thorough analysis of the extent to which the reduced rate on foodstuffs can now be considered a satisfactory instrument for income redistribution.

In this analysis, the Inquiry has first examined the extent to which the reduced rate on foodstuffs can be assumed to have



affected food prices. The conclusion is that no clear-cut impact on prices can be determined theoretically. Instead, it depends on the nature of demand and of the markets. However, increased competition in an area strengthens the conditions for a complete price pass-through in the long term, something that the Inquiry has chosen to assume in its estimates of the effects on income redistribution.

For a reduced rate on foodstuffs to have any function as an instrument of income redistribution, households with low income have to use a higher percentage of their income for food purchases than do better-off households. The figures produced by the Inquiry show that household spending on foodstuffs as a percentage of total spending has been falling for several years. These figures also show that differences between households whose finances differ are narrowing. Even if it is still true that food consumption by some groups such as families with children and some groups of pensioners is somewhat higher relative to other groups, the differences now are relatively small. This also means that the subsidy implied by the reduced rate is relatively evenly distributed among different types of households and among households with differing economic standards. Calculated in absolute numbers, the subsidy even increases with increasing household income. Thus the reduced rate gives households with the lowest income a subsidy equivalent to about SEK 2000 a year for each household member, whereas households with the highest income receive a subsidy of SEK 4000 a year for each household member. Single parents with children receive a total of about 4 per cent of the total subsidy (estimated to amount to SEK 18.4 billion in 2006) and single retired persons almost 10 per cent, while high income households (decile group 10) receive over 15 per cent.

### **A Reduced Standard Rate and Abolition of the Reduced Rate on Foodstuffs**

If the reduced rate on foodstuffs were discontinued, the tax rate on those goods and services now set at 25 per cent could be lowered to 22.9 per cent. For households as a whole, raising the VAT on foodstuffs to 22.9 per cent would be entirely offset by the reduction on other goods and services. The Inquiry's estimates also show that a change of this kind would have very little impact from

an income redistribution perspective. The groups that in some measure stand out as losers are single parents and pensioners. These groups would lose about SEK 400 a year for each member of the household.

The Inquiry notes that compensatory measures such as a minor increase in the housing allowance and pensioners' housing supplements could neutralise these remaining income redistribution effects. The estimated budgetary cost of this way of neutralising the income redistribution effects of abolishing the reduced rate on foodstuffs is less than SEK 1 billion a year. Given these findings, the Inquiry has concluded that the reduced rate on foodstuffs is no longer an effective measure for the support of resource-poor households. There is no reason to maintain the reduced rate. Therefore the Inquiry is proposing that the standard rate be reduced in exchange for the abolition of the reduced rate on foodstuffs.

### **Performers and the Sale of Works of Art, etc.**

The tax rate applied to large parts of the culture sector is currently 6 per cent. Pending an eventual implementation of a single flat-rate tax, the Inquiry proposes that performers' presentations of literary and artistic works no longer be tax exempt. Instead it should be subject to a tax of 6 per cent. This would simplify the regulations and make them more uniform since various demarcation problems would disappear.

To simplify matters, it is proposed that the tax rate on the sale of works of art and on the import of works of art, collectors' items and antiques, currently 12 per cent, be lowered to the level applied to most of the rest of the culture sector, that is, 6 per cent.

In the Inquiry's final report, it has analysed a number of proposals for extending the application of the lower tax rate in the culture sector, but it finds that implementing these proposals would not be advantageous from the perspectives that the Inquiry has to take into account. The areas analysed include archives, museums, science centres, botanical gardens, social dancing, amusement parks and pay-TV.

### **Ski Lifts**

The Inquiry recommends that the decision currently specifying a special tax rate of 12 per cent for transport in ski lifts be rescinded. Services for sporting activities and for transport are currently taxed at 6 per cent. There is no reason for a special regulation for ski lifts.

### **Pharmaceuticals, etc.**

At present either a tax rate of 25 per cent or a zero tax applies to pharmaceuticals. The latter means that no VAT is levied on sales, while the seller has the right to a full deduction for input VAT. The zero tax applies to medical products on medical prescription. The Inquiry notes the complexity of the regulations. It also notes that in some instances, they may be questionable with respect to competition neutrality. In view of these factors and especially with the ongoing work investigating the extent of the monopoly held by pharmacies, the Inquiry recommends that the VAT on medical products be the subject of a special investigation.

The Inquiry has also discussed some issues of competition neutrality with respect to the opening of graves and grave maintenance services. It recommends that these be considered in connection with another investigation that has been announced.

# Författningsförslag

## Förslag till lag om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> att 3 kap. 11 §, 7 kap. 1 § samt 8 a kap. 9 § skall ha följande lydelse

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 kap.

#### 11 §<sup>2</sup>

Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning:

1. en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk,

2. tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

1. tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

---

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1996:1327.

3. förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

4. anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

5. av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund, och

6. kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

2. förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

3. anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

4. av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund, och

5. kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.

## 7 kap.

### 1 §<sup>3</sup>

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. *transport i skidliftar,*

Skatt enligt denna lag tas ut med 22,9 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2006:823.

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

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

5. 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.

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,
- 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 jämförliga 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,
- 6. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 1 och 3 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*
- 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,

11. personbefordran utom sådan befordran där rese-momentet är av underordnad betydelse.

11. personbefordran utom sådan befordran där rese-momentet är av underordnad betydelse,

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

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

14. en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

#### 8 a kap.

##### 9 §<sup>4</sup>

Jämkningsbeloppet får i de fall som avses i 4 § första stycket 3 uppgå till högst motsvarande 25 procent av priset med anledning av avyttringen av varan. I priset skall inte inräknas kompensation för skatt enligt denna lag.

Jämkningsbeloppet får i de fall som avses i 4 § första stycket 3 uppgå till högst motsvarande den utgående skatten vid avyttringen av varan.

Denna lag träder i kraft den .....

---

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2000:500.



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I samband med den stora skattereform som genomfördes 1990-1991 fick mervärdesskatten en ökad betydelse som finansieringskälla för staten. Basen för skatten breddades då så att den i princip blev en generell skatt på varor och tjänster som säljs i kommersiella verksamheter. En annan viktig del av reformen på momsområdet var att det infördes en enhetlig skattesats, lika för alla skattepliktiga varor och tjänster.

Mycket snart efter skattereformen infördes emellertid en lägre skattesats på omsättning av livsmedel. Efter det har det successivt införts reducerad moms på andra områden. I mervärdesskattelagen (1994:200), ML, anges idag 16 olika typer av omsättningar som beskattas med en lägre skattesats än normalskattesatsen. Detta har medfört att enbart 73 procent av skattebasen beskattas med normalskattesatsen 25 procent.<sup>1</sup>

Efter hand som allt fler områden kommit att beskattas med en lägre skattesats har det uppkommit problem i tillämpningen med att dra tydliga gränser mellan områden som beskattas med en lägre skattesats och områden som beskattas med normalskattesatsen. Det har också framförts att reglerna medfört konkurrensnedvridningar och att reglerna upplevs som orättvisa.

De motiv som funnits för att införa en lägre skattesats har bl.a. varit fördelningspolitiska, branschekonomiska och kulturpolitiska. I takt med att lågmoms har införts på nya områden har nya grupper framfört krav på att även deras verksamheter skall omfattas av lågmomsområdet. De skäl som framförs är bl.a. rättviseskäl eller att en utvidgning är nödvändig för att åtgärda de gränsdragningsproblem som uppkommit genom tidigare utvidgningar. Detta framgår bl.a.

---

<sup>1</sup> Finansdepartementets beräkningskonventioner 2005.

av att riksdagen varje år behandlar ett flertal motioner med yrkanden om att lågmoms skall införas för nya verksamheter.

Uppdraget att tillsätta denna utredning har sin grund i ett tillkännagivande från riksdagen (bet. 2001/2002:SkU18, riksdagskrivelse 2001/02:199). Skatteutskottet ansåg i betänkandet 2001/2002:SkU18 att riksdagen borde rikta ett tillkännagivande till regeringen om en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna.

Skatteutskottet anförde bland annat att mervärdesskattesystemet blivit alltmer svåröverskådligt och krångligt och att gränsdragningen mellan vad som skall beskattas med reducerad skattesats respektive undantas från beskattning i en del fall framstår som svårbegriplig, godtycklig och orättvis. Skattemyndigheterna tvingas till grannlaga avgöranden om huruvida olika varor och verksamheter skall hänföras till den ena eller den andra gruppen. En av lagstiftningstekniska och praktiska skäl motiverad önskan att göra gränsen för ett lågbeskattat område så snäv som möjligt för att underlätta tillämpningen ger ibland upphov till känsliga och vidlyftiga rättvisediskussioner, när ett besläktat och näraliggande område beskattas på en högre nivå. Företag och andra näringsidkare lägger ibland ned avsevärda ansträngningar och betydande kostnader på att få till stånd en förmånligare mervärdesbeskattning av just de varor och tjänster som det företaget eller den näringsidkaren producerar, dvs. att få med dessa varor och tjänster i en lågbeskattad sektor.

Mot bakgrund av det nu anförda ansåg utskottet att regeringen borde se över tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna. Skatteutskottet angav vidare att en kartläggning av avgränsningsproblemen borde göras och att översynen borde syfta till en begränsning av avgränsningsproblemen och även innefatta en analys av skattesatsernas struktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, fördelningspolitiska och statsfinansiella aspekter. Även mervärdesskattens påverkan på konkurrensituationen mellan och inom olika branscher borde enligt utskottet beläggas.

## 1.2 Utredningens uppdrag

I huvudsak som en följd av riksdagens initiativ beslutade regeringen den 28 november 2002 om direktiv för mervärdesskattesatsutredningen, dir 2002:141. Vidare beslutades den 11 november 2004 om

tilläggsdirektiv för utredningen, dir 2004:154. Direktiven finns återgivna som bilaga 1 till detta betänkande.

I direktiven till utredningen sammanfattas uppdraget enligt följande. En särskild utredare tillkallas med uppdrag att göra en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna och undantagen från beskattning inom mervärdesskatteområdet. I uppdraget ingår att kartlägga de avgränsningsproblem som finns med nuvarande regler. Översynen skall syfta till en begränsning av avgränsningsproblemen. Översynen skall också innefatta en analys av skattesatsernas struktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, fördelningspolitiska och statsfinansiella aspekter. Mervärdesskattens påverkan på konkurrenssituationen mellan och inom olika branscher skall belysas. Utredaren skall lämna de förslag till förändringar som behövs. Vid utformningen av förslagen skall även internationella aspekter på det svenska mervärdesskatte-systemet beaktas.

Uppdraget till utredningen innefattar att presentera följande:

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

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

Av direktivet framgår också att uppdraget skall redovisas i två etapper. Den första etappen skall innehålla en kartläggning av tillämpningsproblem, analys av nuvarande förhållanden samt möjliga alternativ till skattesatsstrukturer.

I utredningsdirektiven framgår att ett slutbetänkande med utredarens förslag skall redovisas. Förslagen skall utarbetas med utgångspunkt i analysen i delbetänkandet och under beaktande av remissinstansernas synpunkter på delbetänkandet.

### 1.3 Delbetänkandets innehåll och rekommendation

Utredningens delbetänkande Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? (SOU 2005:57) överlämnades av utredningen till Finansdepartementet i juni 2005. I delbetänkandet redovisas den del av utredningens arbete som består av kartläggning, analys och möjliga alternativ till dagens skattesatsstruktur.

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

Utredningen har också granskat skälen bakom nuvarande reducerade skattesatser och om de mål som lagstiftaren velat åstadkomma har uppnåtts. Vidare görs, i enlighet med riksdagens tillkännagivande och regeringens direktiv, en analys av skattesatsstrukturen utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, statsfinansiella, fördelningspolitiska och internationella aspekter. Mervärdesskattens påverkan på konkurrenssituationen belyses också. Möjliga alternativ till dagens skattesatsstruktur och de allmänna effekterna av de olika alternativen beskrivs. För- och nackdelar med olika alternativ belyses. Några slutligt utarbetade förslag lämnades inte i delbetänkandet, däremot lämnade utredningen en rekommendation.

Utredningens rekommendation i delbetänkandet är att en enhetlig mervärdesskattesats om 21,7 procent införs. Utredningen rekommenderar att normalskattesatsen, alltså den skattesats som konsumenterna betalar vid inköp av de flesta varor och tjänster, sänks från 25 till 21,7 procent. Sänkningen finansieras genom att de nuvarande reducerade skattesatserna (6 och 12 procent) slopas, så att all konsumtion som omfattas av mervärdesbeskattning beskattas enhetligt. Förändringen skulle således innebära att nuvarande tre olika momssatser 6, 12 och 25 procent ersätts med en enda enhetlig skattesats, som beräknas till 21,7 procent. Ändringen skulle bli statsfinansiellt neutral, och inte påverka hushållens genomsnittliga standard.

## 1.4 Remissförfarandet

Efter det att delbetänkandet överlämnats till Finansdepartementet har det remissbehandlats. Detta skede under sommaren och hösten 2005. Betänkandet skickades till 116 olika instanser bl.a. myndigheter, arbetstagar- och näringslivsintressen, universitet och andra organisationer, revisorsorganisationer, pensionärsorganisationer samt organisationer och företag som enligt gällande lagstiftning tillämpar reducerad skattesats. Sammanlagt har det kommit in synpunkter från drygt hundra remissinstanser. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig på utredningens hemsida samt i lagstiftningsärendet (dnr Fi2005/3322).<sup>2</sup>

## 1.5 Arbetet med slutbetänkandet

Slutbetänkandet skall enligt utredningsdirektiven innehålla utredningens förslag som skall ha utarbetats med utgångspunkt i analysen i delbetänkandet och med beaktande av remissinstansernas synpunkter på delbetänkandet.

I betänkandet görs en kortfattad redovisning av remissinstansernas generella synpunkter. Utredningens slutsatser av remissbehandlingen redovisas också och utredningen bedömer att det alljämt finns skäl för att enhetlig skattesats införs i enlighet med rekommendationen i delbetänkandet. I vissa delar torde detta dock

---

<sup>2</sup> Utredningens hemsida: [www.sou.gov.se/momssatser](http://www.sou.gov.se/momssatser)

förutsätta ytterligare överväganden som lämpligen bör ske i annan ordning.

Med hänsyn till ovanstående har arbetet med slutbetänkandet i huvudsak inriktats på två områden.

Det ena området är livsmedelsmomsen som är den samhälls-ekonomiskt mest betydelsefulla delen vid en övergång till en enhetlig skattesats. Detta område har därför analyserats vidare. Det analysen främst har inriktats på är under vilka förutsättningar som en reducerad skattesats på livsmedel är en välfungerande fördelningspolitisk åtgärd samt vilka fördelningseffekter åtgärden har i övrigt i dagsläget.

Det andra området som arbetet inriktats mot är att ytterligare analysera vissa av de gränsdragningsproblem som finns idag. I de fall remissinstanserna framfört synpunkter på ett specifikt område har dessa beaktats vid analysen. Analyserna har syftat till att bedöma om det, även inom ramen för dagens system med differentierade mervärdesskattesatser, är lämpligt att lämna förslag på vissa åtgärder för att nu minska gränsdragningsproblem och inkonsekvenser.

Under arbetet har utredningen mottagit skrivelser med yrkanden samt haft möten med företrädare för flera organisationer som framfört synpunkter. En förteckning av dessa skrivelser och möten återfinns i bilaga 2. I den omfattning dessa synpunkter avser de områden som närmare analyseras i slutbetänkandet finns dessa också omnämnda i anslutning därtill. Några av de synpunkter som framförts avser emellertid andra områden och har i sådant fall inte medfört någon närmare åtgärd från utredningens sida.

## 1.6 Betänkandets disposition

I nästa kapitel, *kapitel 2*, redogörs för utredningens utgångspunkter för arbetet med slutbetänkandet. I kapitlet görs en kortfattad beskrivning av rekommendationen i delbetänkande och de generella synpunkter som framkommit vid remissbehandlingen av delbetänkandet. Vidare redogörs för utredningens slutsatser av remissbehandlingen. Kapitlet innehåller också utredningens övergripande förslag om skattesatsstrukturen samt mer utförliga utgångspunkter för inriktningen på arbetet med slutbetänkandet.

I *kapitel 3* behandlas mervärdesskatten på livsmedel. Här finns en analys som avser mervärdesskatt som fördelningspolitiskt styrmedel, med särskild vikt på reducerad skattesats på livsmedel. Här behandlas bl.a. inkomstfördelningen i Sverige, frågan om skatteincidens samt fördelningseffekter för hushållen av en reducerad skattesats på livsmedel. Även avgränsnings- och konkurrensproblem behandlas.

I *kapitel 4* görs en analys av vissa gränsdragningsfrågor m.m. Ett antal områden med reducerad skattesats går igenom. Även vissa frågor avseende undantag från skatteplikt tas upp.

I *kapitel 5* redovisas en analys av de föreslagna reglernas konsekvenser.

*Kapitel 6* innehåller författningskommentarer avseende de förslag som utredningen lämnar i kapitel 3 och 4.

Utredningens direktiv återfinns i *bilaga 1*.

I *bilaga 2* finns en sammanställning av skrivelser som inkommit till utredningen samt möten med företrädare för olika organisationer.

*Bilaga 3* innehåller en rapport om skatteincidens på marknader i imperfekt konkurrens som särskilt inriktats på livsmedelssektorn.

En kartläggning från SCB om utvecklingen av konsumtionsmönster för olika inkomstgrupper/hushållstyper återfinns i *bilaga 4*.

I *bilaga 5* finns ett antal schematiska exempel som behandlar olika möjligheter till stöd och omfördelning genom en sänkt mervärdesskatt på livsmedel.

*Bilaga 6* innehåller en rapport om moms och inkomstfördelning.

## 2 Utgångspunkter för utredningens arbete med slutbetänkandet

### **Utredningens förslag:**

Utredningen föreslår att nuvarande system med reducerade skattesatser på sikt slopas och ersätts av en enhetlig mervärdes-skatt, allt i enlighet med rekommendationen i delbetänkandet. När det gäller vissa av de nuvarande skattesatsreduktionerna föreslås dock att ytterligare överväganden görs, särskilt beträffande de krav på olika kompensatoriska åtgärder som flera remissinstanser framfört. En samordning föreslås också ske med beredningen av de förslag som tidigare lämnats av Mervärdes-skatteutredningen (SOU 2002:74). I avvaktan på detta arbete redovisar utredningen i detta slutbetänkande vissa lagförslag som kan genomföras omgående och i avvaktan på det vidare arbetet i riktning mot en enhetlig mervärdesskattesats. Dessa lagförslag är således inriktade på att åtgärda sådana gränsdragningsproblem som bedöms kunna lösas inom nu gällande system med tre olika skattesatser. Utredningen redovisar också ytterligare överväganden i frågan om slopande av den reducerade skattesatsen för livsmedel, med inriktning på att en sådan skattesatsförändring skulle kunna aktualiseras som en separat åtgärd.

### **2.1 Utredningens delbetänkande**

Som närmare redovisats i utredningens delbetänkande Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? som lämnades i juni 2005, är det svenska mervärdesskattesystemet för närvarande uppbyggt så att de skattskyldiga skall redovisa skatten efter någon av tre olika skattesatser. Dessa skattesatser är 25, 12 resp. 6 procent. Vilken skattesats som är tillämplig beror på vilken vara eller tjänst som omsätts. Om inget annat anges skall skattesatsen 25 procent tilläm-



pas, medan skattesatserna 12 och 6 procent är tillämpliga när så uttryckligen anges i mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Denna differentiering av skattesatserna beroende på vad som omsätts ger upphov till olika problem, bl.a. gränsdragningsproblem. Dessa kartlades och analyserades i delbetänkandet, som även innehöll en omfattande redogörelse för en rad olika aspekter på differentierade mervärdesskattesatser. Detta innefattade bl.a. samhällsekonomiska, administrativa och internationella frågor, liksom en utvärdering av differentieringens funktion som styrmedel för att uppnå olika politiskt bestämda mål. Mot bakgrund av detta arbete och utredningens direktiv, som framför allt kan sägas innebära att arbetet skall leda till ett undanröjande av eller åtminstone en begränsning av de nämnda gränsdragningsproblemen, drog utredningen slutsatsen att en enda enhetlig mervärdesskattesats skulle vara att föredra framför dagens ordning.

I delbetänkandet rekommenderades således att det fortsatta arbetet med ett slutbetänkande borde inriktas på ett mervärdesskattesystem som bygger på principen om en enda enhetlig skattesats. Denna enhetliga skattesats beräknades preliminärt till 21,7 procent. Argumenten som redovisades i delbetänkandet för att slopa nuvarande system med reducerade skattesatser till förmån för ett system med en enhetlig mervärdesskattesats var i korthet följande:

- *Minskade gränsdragningsproblem:* Nuvarande differentiering ger upphov till stora gränsdragningsproblem. Analysen i delbetänkandet visade att dessa gränsdragningsproblem vanligen inte kan botas endast genom mindre justeringar, utan att problemen löses bäst genom att en enhetlig skattesats införs.
- *Minskade fullgörandekostnader för företagen och administrationskostnader för myndigheterna:* Gränsdragningsproblemen blir en direkt kostnad för de myndigheter och de näringsidkare som skall tillämpa mervärdesskatten. Om systemet med olika skattesatser slopas minskas dessa kostnader. Utredningen visar därvid att i första hand företagens kostnader kan begränsas avsevärt.
- *Mindre konkurrensnedvridningar:* En differentiering av skattesatser ger upphov till större eller mindre konkreta snedvridningar av konkurrensen, eller till att näringsidkare upplever att

de blir orättvist behandlade vid en jämförelse med andra verksamheter som uppvisar likheter med den de själva bedriver.

- *Stabilare skattebas:* Ett system med differentierade mervärdes-skattesatser tenderar genom olika inbyggda orättvisor att vara instabilt. De näringsidkare som känner sig förfördelade av andras skattesatsförmåner trycker på för att utvidga nedsättningarna. Utredningen framhöll i delbetänkandet betydelsen från såväl samhällsekonomiska som statsfinansiella utgångspunkter av att inte en utveckling i riktning mot fortsatt urholkning av momsintäkterna genom ökad tillämpning av reducerade skattesatser skulle tillåtas minska mervärdesskattens betydelse som långsiktigt säkrad finansieringskälla för de offentliga utgifterna.
- *Tveksamma styreffekter med nuvarande system:* Det kan finnas anledning att analysera om och i så fall när stöd genom moms-systemet sammantaget är effektivt samt huruvida det finns andra och effektivare metoder att, där så eventuellt är önskvärt, påverka konsumtion och köpkraft i viss riktning.
- *Begränsade fördelar ur fördelningssynpunkt med nuvarande system:* Nuvarande differentiering av momssatserna har vissa positiva fördelningseffekter, men dessa är förhållandevis små. Motsvarande positiva fördelningseffekter skulle kunna åstadkommas med andra och mer effektiva åtgärder.
- *Nuvarande system statsfinansiellt dyrbart:* Enbart reduceringen av skattesatsen för livsmedel, som medför en omfördelning av köpkraft från hushåll med högre inkomster till hushåll med lägre inkomster på mindre än 1 miljard kronor per år, innebär att mervärdesskatten på normalbeskattade varor under 2005 måste höjas med nästan 18 miljarder kronor. Sammantaget medför det stöd som utgår genom reducerade skattesatser att mervärdesskattesatsnivån för det stora flertalet varor och tjänster måste sättas till nuvarande 25 procent, i stället för de ca 21,7 procent som annars skulle ha varit möjligt.
- *Förbättrad internationell konkurrenskraft:* Att skattenivån för flertalet varor och tjänster sjunker från 25 procent till 21,7 procent är betydelsefullt ur internationaliseringssynpunkt.
- *Viss minskning av de samhällsekonomiska kostnaderna:* De samhällsekonomiska kostnaderna för mervärdesskattesystemet,

uttryckt som påverkan på konsumentnyttan, beräknas minska vid en budgetneutral övergång till en enhetlig skattesats. Minskningen är dock av begränsad omfattning.

## 2.2 Remissbehandlingen av delbetänkandet

Utredningens delbetänkande överlämnades som nämnts i juni 2005 till chefen för Finansdepartementet med en rekommendation om att det fortsatta arbetet skulle inriktas på en övergång till en enda enhetlig skattesats. Som förutsatts i utredningens direktiv remissbehandlades därefter delbetänkandet. Remissbehandlingen pågick under sommaren och hösten 2005 (6 juli – 1 november). Betänkandet skickades till 116 olika instanser. Remissinstanserna var utvalda i syfte att få ett så brett underlag som möjligt. Bland myndigheterna fanns det både remissinstanser som kunde anlägga en mer generell syn på rekommendationen, och myndigheter som har sitt ansvarsområde inom en sektor som i dag tillämpar reducerad mervärdesskatt. Vidare tillställdes remissen arbetstagar- och näringslivsintressen, universitet och andra organisationer, revisorsorganisationer, pensionärsorganisationer samt organisationer och företag som enligt gällande lagstiftning tillämpar reducerad skattesats.

Sammanlagt har det till Finansdepartementet kommit in synpunkter från drygt hundra remissinstanser. Remissvaren har tillställts utredningen. Enligt utredningens direktiv skall förslag i slutbetänkandet utarbetas med utgångspunkt i analysen i delbetänkandet och under beaktande av de synpunkter från olika remissinstanser som lämnats med anledning av delbetänkandet.

De remissvar som kommit in skiljer sig åt både beträffande inställning och hur omfattande synpunkter som förs fram. Det som i första hand är intressant är vilken inställning remissinstanserna har till den rekommenderade förändringen, dvs. att nuvarande system med en normalskattesats samt två reducerade skattesatser slopas till förmån för ett system utan reducerade skattesatser.

I detta avsnitt redovisas mycket kortfattat de generella synpunkterna. Senare i betänkandet, i anslutning till respektive område, kommer mer detaljerade synpunkter att behandlas i lämpligt sammanhang. Någon fullständig remissammanställning har inte tagits in i detta betänkande men finns tillgänglig i lagstiftningsärendet, Finansdepartementet (dnr Fi2005/3322). Remissam-

manställningen finns även publicerad på utredningens hemsida [www.sou.gov.se/momssatser](http://www.sou.gov.se/momssatser).

Delbetänkandet saknade utarbetade lagförslag. Remissinstanserna har därför i första hand lämnat synpunkter på lämpligheten av utredningens rekommendation, dvs. att nuvarande system med reducerade skattesatser slopas och ersätts med en enhetlig skattesats. Synpunkter har också lämnats på de argument som utredningen har åberopat för sin rekommendation.

När det gäller synpunkterna på utredningens rekommendation kan man urskilja vissa huvudlinjer bland remissinstanserna, som antingen:

- i princip reservationslöst stödjer den rekommendation som utredningen har givit, eller
- stödjer rekommendationen men kräver konsekvensanalyser och/eller kompensatoriska åtgärder, eller slutligen
- motsätter sig rekommendationen.

### **Remissinstanser som stödjer rekommendationen om en enda enhetlig skattesats**

Bland dem som i princip reservationslöst stödjer utredningens rekommendation om att slopa nuvarande system och ersätta det med enbart en skattesats finns flera myndigheter. Några myndigheter instämmer i utredningens analys genom att anlägga ett övergripande och generellt synsätt (t.ex. Konjunkturinstitutet). Vissa myndigheter har kommit till samma slutsats genom att lägga vikt vid det som är mest ändamålsenligt för den verksamhet som ligger inom deras ansvarsområde (t.ex. Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket). Även två revisorsorganisationer, nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet samt Motormännens riksförbund stödjer slutsatsen.

### **Remissinstanser som kräver konsekvensanalyser och/eller kompensatoriska åtgärder**

I många remissyttranden som principiellt uttalar stöd för tanken på en enhetlig skattesats framförs att utredningen generellt eller inom vissa områden borde göra mer omfattande konsekvensanalyser. Det framgår att remissinstanserna menar att dessa konsekvensanalyser

är avsedda att undersöka vilka verksamheter som skulle förlora på införande av en enhetlig skattesats, om de borde kompenseras och i så fall hur detta skall ske.

De former av konsekvensanalyser respektive kompensatoriska åtgärder som remissinstanserna för på tal kan vara generella och avse den enhetliga skattesatsens konsekvenser t.ex. ur fördelnings-synpunkt. De kan också avse konsekvenser för eller åtgärder som avser att motverka negativa effekter inom en viss bransch. Institutet för tillväxtpolitiska studier, Företagarna, LO och SACO tillhör de instanser som på detta sätt är positivt inställda men som samtidigt ställer krav på ytterligare konsekvensanalyser eller kompensatoriska åtgärder. Bland myndigheter som fört fram denna uppfattning kan Konsumentverket nämnas.

### Remissinstanser som motsätter sig en enhetlig skattesats

De instanser som uppger att de motsätter sig rekommendationen skulle man kunna dela upp i två grupper. Den ena gruppen utgörs av dem som är negativt inställda och vill behålla dagens regler. Den andra gruppen utgörs av dem som är negativt inställda men som framfört att kompensatoriska åtgärder krävs för att få dem att acceptera rekommendationen. Även bland de remissinstanser som är negativt inställda finns det således de som kan acceptera en förändring under förutsättning att deras verksamhet inte påverkas negativt.

Grundinställningen hos de remissinstanser som är verksamma inom de branscher som nu tillämpar reducerad skattesats (t.ex. livsmedel, kultur, idrott, persontransport) är genomgående negativ. En förändring som medför att en enda enhetlig skattesats om cirka 21,7 procent införs skulle medföra en skattehöjning inom dessa områden. Man uppger att de negativa effekterna i form av prishöjningar och efterfrågeminskningar skulle bli stora. Ett argument som ofta förs fram är att en skattehöjning inom dessa områden skulle motverka målsättningar inom olika politikområden t.ex. kulturen, turismen, transportsektorn eller regionalpolitiken. Flera myndigheter som har ett ansvarsområde inom en sådan sektor finns också bland dem som är negativt inställda till rekommendationen (t.ex. Sjöfartsverket).

Organisationer som företräder vissa konsumentgrupper (pensionärer, resenärer och studenter) uppger att en förändring är

negativ för dem till följd av att deras konsumtion är sådan att den totala kostnaden för dem kommer att öka.

### Sammanfattning av remissutfallet

Sammanfattningsvis kan remissutfallet beskrivas så att flertalet remissinstanser delar utredningens grundinställning att nuvarande system har brister genom att t.ex. innehålla besvärliga avgränsnings-/konkurrensfrågor. I de fall en remissinstans företräder en bransch där de nuvarande lägre skattesatserna tillämpas är det tydligt att omsorgen för den egna verksamheten är mest angelägen. Därvid upplevs det ekonomiska stöd som erhålls genom en lägre skattesats som mera betydelsefullt än de administrativa problem som differentieringen i och för sig kan föra med sig. Av denna anledning vill man inte medverka till en förändring, åtminstone så länge man inte är garanterad kompensation för den skattehöjning som skulle bli aktuell.

## 2.3 Utredningens slutsatser av remissbehandlingen

Utredningens rekommendation i delbetänkandet baserades på ett omfattande kartläggningsarbete. Efter att ha övervägt de synpunkter som remissinstanserna lämnat gör utredningen den bedömningen att delbetänkandet väsentligen får anses ha innehållit den analys som behövs för att ställning skall kunna tas till de övergripande positiva och negativa effekter som följer av en övergång till en enda enhetlig skattesats. De argument som nu framförs av remissinstanserna har tidigare bland annat framkommit i den särskilda undersökning som gjorts inom kultursektorn och som redovisades i delbetänkandet, synpunkter som framförts vid olika uppvaktningar, ärenden som ingetts till utredningen, redogörelser från andra betänkanden samt i olika motioner m.m. som framstälts i riksdagen. De remissvar som inkommit har därför i stort sett bekräftat den bild som utredningen fått under arbetet med delbetänkandet.

Den rekommendation utredningen lämnade i delbetänkandet bygger på de direktiv utredningen har att arbeta efter. I direktiven (Fi 2002:141) framgår bland annat att de förslag som lämnas skall syfta till att begränsa avgränsningsproblemen och till att åstad-

komma en ändamålsenlig skattesatsstruktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, fördelningsmässiga och statsfinansiella aspekter.

Utifrån detta uppdrag anser utredningen fortfarande att en enhetlig skattesats är det klart bästa alternativet för att uppnå de syften som direktivet utpekar. Den analys som görs i delbetänkandet anser utredningen alltfjämt är relevant, och de synpunkter som framförts under remissbehandlingen ger inte anledning till en generell omprövning av analysen.

Många remissinstanser, särskild de som representerar branscher som nu tillämpar reducerad skattesats, har riktat kritik mot att utredningen inte har genomfört tillräckligt omfattande konsekvensanalyser eller att utredningen inte beaktat den aktuella branschens särart. Man har framfört att mer branschspecifika analyser är nödvändiga för att bedöma konsekvenserna. Sådana konsekvensanalyser skulle också, enligt dessa remissinstanser, kunna visa hur olika sektorer skulle kunna kompenseras om utredningen i slutbetänkandet håller fast vid att lämna förslag om en enhetlig skattesats.

Om de branscher som nu omsätter varor och tjänster med reducerad moms fullt ut skulle ”kompenseras” vid en övergång till en enhetlig mervärdesskatt skulle detta uppenbarligen kräva ett omfattande utredningsarbete. Att konsekvent genomföra de omfattande branschspecifika analyser och beräkningar som många remissinstanser efterlyser skulle i praktiken medföra oöverstigliga problem. En övergång till enhetlig mervärdesskatt påverkar ju i princip all ekonomisk verksamhet i Sverige, såväl i de branscher som skulle beröras av höjd mervärdesskatt som i de mångdubbelt fler branscher som skulle påverkas av sänkt skatt. Att jämna ut alla dessa effekter med åtgärder utanför mervärdesskattens ram kan inte komma ifråga. Att föreslå en mängd olika kompensatoriska åtgärder inom andra politikområden rymms dessutom inte i det uppdrag utredningen fått.

Det nu sagda utesluter inte att det i vissa särskilda fall skulle kunna bli fråga om åtgärder på andra områden för att motverka de effekter den enhetliga mervärdesskatten kan ge i form av prisgenomslag, påverkan på efterfrågan och produktion inom vissa branscher m.m. Analysen i delbetänkandet har närmast inriktats på de övergripande effekterna av en enhetlig mervärdesskatt. Mervärdesskattens roll kan också huvudsakligen antas vara att generera skatteintäkter för finansiering av statens utgifter. I det samman-

hanget är mervärdesskattens betydelse uppenbar. I viss utsträckning har ansatser emellertid också gjorts för att utforma mervärdesskatten så att den skall påverka konsumtion och produktion i viss riktning. Detta är fallet såväl vad gäller en del av undantagen från skatteplikt som vissa av skattesatsreduceringarna. Som närmare framgår av genomgången i delbetänkandet (kapitel 13) har vid införandet av reducerade mervärdesskatter det ibland gjorts en direkt koppling till behovet av stöd inom vissa politikområden. Detta har gällt bl.a. kulturområdet och turismen. I en del fall utgör den sänkta mervärdesskatten en komplettering av det stöd till sektorn som utgår i andra former, t.ex. i form av statsanslag. I delbetänkandet görs en genomgång av träffsäkerheten, styreffekten och effektiviteten av de mervärdesskattesatsanknutna stöden.

I de fall statsmakterna haft en direkt avsikt att via mervärdesskattesatsen stödja en viss verksamhet uppstår frågan om ändrade skattesatser aktualiserar nya eller ändrade stödåtgärder av annat slag. Delbetänkandet innehåller en analys av de pris- och volymeffekter som kan bedömas uppstå till följd av ändrade skattesatser. Frågan om det finns behov av, och i så fall utformningen av, kompensatoriska åtgärder är i grunden en fråga för politiska överväganden. Det ankommer inte på Mervärdesskattesatsutredningen att omvärdera de nuvarande prioriteringarna. Utredningen har inte heller kompetens eller, som framhållits ovan, mandat att närmare överväga och föreslå riktade stöd utanför mervärdesskattesystemet.

I den mån införandet av en enhetlig mervärdesskatt aktualiserar en analys av behovet av stöd inom vissa politikområden, och utformandet av eventuella sådana åtgärder, kan det därför vara lämpligt att delar av reformen genomförs först efter visst ytterligare beredningsarbete. Det bör i detta sammanhang särskilt framhållas att det i budgetpropositionen för 2006 aviserats att de mervärdesskattefrågor som tagits upp i Mervärdesskatteutredningens betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, SOU 2002:74 kommer att utredas vidare. Det finns åtskilliga beröringspunkter mellan den nämnda utredningen och frågan om ett slutligt införande av en enhetlig mervärdesskattesats. Framför allt gäller detta den nämnda utredningens förslag gällande de ideella föreningarnas skattskyldighet samt förslaget om införande av en generell omsättningsgräns för redovisningen av mervärdesskatt. En samordning bör därför vara lämplig mellan det fortsatta utredningsarbetet vad gäller Mervärdesskatteutredningens förslag och vissa delar av vårt förslag om en enhetlig mervärdesskattesats. Om



en sådan fortsatt beredning bör ske i anknytning till en översyn av andra delar av skattesystemet, som aviserades i den nämnda budgetpropositionen, eller i annan form saknar vi anledning att ta ställning till.

## 2.4 Ett utvidgat beslutsunderlag för regeringen, m.m.

Enligt utredningens direktiv skall föreliggande slutbetänkande innehålla utredningens förslag, baserat på analysen i delbetänkandet och på remissutfallet. I enlighet med vad som här tidigare sagts anser utredningen att det saknas skäl att frångå slutsatsen från delbetänkandet att en enhetlig skattesats är bästa sättet att lösa de problem som är förbundna med dagens differentierade skattesatser. Som angetts kan det dock anföras skäl för att vissa delar av reformen föregås av en ytterligare analys och samordning med den fortsatta beredningen av Mervärdesskatteutredningens tidigare förslag.

Mot denna bakgrund har utredningen kommit till slutsatsen att slutbetänkandet väsentligen bör inriktas på två områden.

Det ena området avser den samhällsekonomiskt mest betydelsefulla delen av en övergång till enhetlig mervärdesskatt, nämligen den till 12 procent reducerade momsen på livsmedel. Som framgår av delbetänkandet (tabell 13.1) svarar livsmedelsmomsen för ca 17,7 av de totalt 29,1 miljarder kr som de reducerade mervärdesskattesatserna innebär i minskade skatteinkomster (2005). Till skillnad från övriga reducerade skattesatser, som kan sägas ha motiverats av önskemål om att inom ett visst konsumtionsområde påverka konsumtion och produktion, har sänkt livsmedelsmoms närmast motiverats av önskemål om att genom lägre matpriser allmänt stödja svagare konsumentgrupper. Däremot har avsikten inte varit att öka konsumtionen av livsmedel eller att styra denna konsumtion i en viss riktning. Ett införande av en enhetlig mervärdesskatt kan därför på livsmedelsområdet inte anses resa frågor om effekter på eller stödåtgärder för branschen som sådan, utan i stället frågan om åtgärdens konsekvenser för fördelningspolitiken. Utredningen har mot denna bakgrund ansett det motiverat att i slutbetänkandet analysera den reducerade mervärdesskatten på livsmedel vidare, med inriktning på att lämna ett underlag som skulle kunna ligga till grund för förslag på detta område utan avvaktande av några ytterligare utredningsinsatser. Frågorna om mervärdes-

skatten på livsmedel behandlas vidare i kapitel 3 nedan, samt i bilagorna 3–6.

Det andra området för utredningens arbete har koncentrerats på att bedöma i vad mån det är lämpligt att i avvaktan på genomförandet av en enhetlig skattesats nu göra vissa korrigeringar inom ramen för dagens skattesatsstruktur. Fråga är således om att lämna regeringen förslag till olika mindre ingripande åtgärder som kan leda till att nuvarande system med reducerade skattesatser förbättras. De förslag som lämnas måste då kunna genomföras i avvaktan på ett slutligt genomförande av en enhetlig mervärdesskattesats, och utan att en sådan reform riskerar att försvåras. Det är med denna utgångspunkt uppenbart att utrymmet för temporära åtgärder är begränsat. Med hänsyn till att de ytterligare överväganden som kan krävas inför det fullständiga genomförandet av en enhetlig mervärdesskattesats kan ta tid, är utredningen ändå av den uppfattningen att vissa förslag av denna karaktär nu kan lämnas. Utredningens arbete i denna del kan också vara av betydelse för att visa vilka möjligheter som finns att förenkla inom ramen för nuvarande ordning. Man kan därför även här se vår analys och våra förslag så att regeringen härigenom får ett breddat beslutsunderlag i frågan om övergång till en enhetlig mervärdesskattesats. Utredningens överväganden och förslag i dessa delar behandlas vidare i kapitel 4 nedan. I kapitel 4 behandlas också vissa frågor som rör undantag från skatteplikten, och som aktualiserats under utredningsarbetet.

De förslag som kommer att läggas fram i kapitlen 3–4 rör i flera fall den nuvarande mervärdesskattesatsnivån 12 procent, som i dag tillämpas i fråga om livsmedel, vissa konstverk m.m., transport i skidliftar samt rumsuthyrning (hotell m.m.). Förslagen kommer, om de genomförs, att innebära att 12-procentnivån tills vidare endast skulle omfatta hotelltjänsterna. Detta kan väcka frågan om inte även den reducerade mervärdesskatten för hotelltjänster bör övervägas redan i förevarande sammanhang, för att möjliggöra den inte oväsentliga förenklingen att en av de nuvarande reducerade skattesatserna redan nu skulle kunna slopas helt. Om så kunde ske skulle tills vidare återstå endast en reducerad mervärdesskattesats. Utredningen har dock valt att avstå från att i detta slutbetänkande lägga fram ett särskilt förslag i denna del. Skälet till detta är utredningens generella förslag om slutligt införande av en enhetlig mervärdesskatt först efter ytterligare överväganden om styrmedel inom vissa politikområden. Eftersom den lägre mervärdesskatten

på hotelltjänster motiverats som en del i ett ”turismpaket”, och således förutsatts vara av betydelse för den svenska turismindustrin, synes det även beträffande denna fråga kunna vara till fördel om den hanteras inom ramen för dessa vidare överväganden.

### 3 Mervärdesskatten på livsmedel

**Utredningens förslag:** Den reducerade skattesatsen för livsmedel på 12 procent slopas och ersätts med normalskattesatsen, som därvid förutsatts kunna sänkas till 22,9 procent.

**Rekommendation i delbetänkandet:** En enhetlig skattesats om cirka 21,7 procent införs för alla skattepliktiga transaktioner.

#### Remissinstanserna:

*Konjunkturinstitutet*, som tillstyrker en enhetlig skattesats, framför att det i allmänhet är enklare att uppnå samma grad av omfördelning som genom momsstrukturen genom att inkomstbeskatta höginkomsttagarna, eller utföra fördelningspolitik via t.ex. en höjning av barnbidraget, istället för att uppnå målet om progressivitet på indirekt väg. Även *Konkurrensverket*, som stöder rekommendationen om en enhetlig skattesats, anser att statsmakterna med särskilt riktade åtgärder kan hindra icke önskvärda effekter för enskilda hushåll vid övergång till en enhetlig skattesats. *Konsumentverket* anser att frågan om kompensation för fördelningseffekterna mellan olika hushåll vid en förändring av matmomsen är den viktigaste frågan för det fortsatta arbetet. Verket delar utredningens bedömning att en låg matmoms inte nödvändigtvis är det effektivaste sättet att fördela resurser mellan hushåll med olika ekonomisk standard. Verkets slutsats är att möjliga sätt att kompensera för fördelningseffekterna ytterligare måste analyseras och värderas i slutbetänkandet. Verkets bedömning utifrån det material som redovisades i delbetänkandet är att vissa hushåll drabbas kraftigt av en enhetlig momssats. Simuleringar bör göras av vad en kompensation kostar och först därefter kan en budget-

neutral momsats räknas fram. Möjliga förändringar på statsbudgetens utgiftssida måste tydligare redovisas.

*Livsmedelsverket* har inget att invända mot rekommendationen i delbetänkandet om att arbetet med slutbetänkandet skall inriktas på en enhetlig skattesats som preliminärt beräknats till 21,7 procent. En viktig del i den diskussionen är enligt verket livsmedel som säljs i butik eftersom skattesatsen är 12 procent medan normalskattesatsen gäller för serveringar. Detta har enligt verket gett upphov till mycket diskussioner och kniviga avgränsningar. Livsmedelsverket uppger att det från folkhälsosynpunkt inte finns anledning att ha skilda skattesatser för livsmedel som köps i butik eller i tillagad form förtärda på servering. Om det inte blir aktuellt med en generell skattesats bör utredningen därför överväga att sänka mervärdesskatten på mat i serveringar.

I Livsmedelsverkets och Folkhälsoinstitutets rapport 2005 ”Underlag till handlingsplan för goda matvanor och ökad fysisk aktivitet” avstod verket från att föreslå sänkt moms på frukt och grönsaker, bl.a. på grund av den ringa effekten på försäljningen av en sänkning från 12 till 6 procent. Om man diskuterar en höjning till 21,7 procent innebär detta en något större prisskillnad och en förändring i denna storleksordning skulle enligt Livsmedelsverket kunna ha en negativ effekt på konsumtionen.

*Nutek (Verket för näringslivsutveckling)* är positiv till förslaget att införa en enhetlig skattesats men föreslår att konsekvenserna analyseras vidare och att branscher som drabbas hårt bör kompenseras i en övergångsperiod. Om inte lämpliga åtgärder för att kompensera de branscher som drabbas hårt vid en enhetlig skattesats kan föreslås bör istället ett system med två skattesatser föreslås. Vidare uppges bl.a. att Nutek inte har några synpunkter på ändringar av momsen på livsmedel. Den reducerade skattesatsen på livsmedel är den absolut största nedsättningen, och en höjning av matmomsen skulle möjliggöra en sänkning av normalskattesatsen. På så sätt skulle ändå förenklingarna bli relativt betydande, eftersom livsmedel och olika typer av serveringstjänster säljs av ett stort antal skattskyldiga. En möjlig lösning bör därför vara att avskaffa den reducerade skattesatsen för livsmedel, sänka normalskattesatsen och ersätta nuvarande nedsättningar på 6 respektive 12 procent med en enda reducerad skattesats.

*Tullverket*, som instämmer i utredningens uppfattning att det fortsatta arbetet bör inriktas på en övergång till enhetlig momsats, anser att gränsdragningsproblemen inom verkets område har varit

flera inom livsmedelsområdet än för böcker, tidskrifter etc. Av denna anledning förordar verket, om en lösning med en enhetlig skattesats inte är möjlig, att arbetet inriktas mot en reducerad skattesats för andra varor än livsmedel. *Skatteverket* förordar starkt att utredningens fortsatta arbete inriktas på att lägga fram ett förslag med innebörden att de differentierade skattesatserna avskaffas. Flertalet av de tillämpnings- och avgränsningsproblem som har beskrivits av utredningen skulle försvinna i ett sådant system. Förutsägbarheten och rättssäkerheten i beskattningen skulle öka, och därigenom medborgarnas förtroende för skattesystemet. Vidare anges bl.a. att gränsdragningsfrågorna ofta är av den arten att det är omöjligt att göra några generella bedömningar. Bedömningarna får istället göras från fall till fall, vilket ökar risken för en olikformig tillämpning av reglerna. Närmast försumbara skillnader mellan olika varor och tjänster kan resultera i olika beskattning, även vid en korrekt och likformig tillämpning av bestämmelserna. Gränsdragningsproblem förekommer för varje kategori som har reducerad skattesats. Skatteverket anger också att erfarenheterna visar att varje inskränkning eller utvidgning av en reducerad skattesats skapar nya och oförutsedda gränsdragningsproblem. *Stockholms universitet, juridiska fakultetsnämnden*, anser att det med utredningens förslag, som blir statsfinansiellt neutralt enligt de modeller som tillämpas, inte finns några ekonomiska möjligheter att kompensera låginkomsttagarna. Det är inte heller bara fråga om barnfamiljer, utan även pensionärer, som torde behöva kompenseras. Fakultetsnämnden anser vidare att konkurrensen i livsmedelssektorn på senare tid har förbättrats och framhåller att en offentlig debatt om de höga livsmedelspriserna har förts under senare tid. Detta har medfört en prispress nedåt på livsmedelspriserna. Om staten nu skulle höja livsmedelsmomsen kraftigt skulle detta enligt fakultetsnämnden sända ut fel signaler till näringslivet och konsumenterna. Fakultetsnämnden menar att de gränsdragningsfrågor vad avser livsmedel som utredningen pekat på rimligen inte kan vara så besvärliga. Vad som är läkemedel bör inte vara så komplicerat. Gränsdragningsproblemen mot serveringstjänster torde inte heller vara särskilt omfattande relativt sett. *Uppsala universitet, nationalekonomiska institutionen*, framför att redan kommittén för indirekta skatter (SOU 1989:35) påpekade att de statsfinansiella kostnaderna för en lägre moms på hela eller delar av livsmedelsområdet skulle vara stora, och att barnfamiljerna effektivare och till lägre kostnad skulle kunna stödas genom höjda barnbidrag.

*Uppsala studentkår* redovisar utifrån en typbudget för en ensamstående student beräkningar av effekterna av en enhetlig momsats enligt delbetänkandets rekommendation. Uppskattningsvis ökar studenternas kostnader med drygt 250 kronor per månad, dvs. 3,4 procent. Orsakerna är främst de ökade kostnaderna för livsmedel och kurslitteratur. Eftersom, enligt studentkåren, många studenters marginaler är obefintliga, framhålls som absolut nödvändigt att studenterna kompenseras genom ett höjt totalbelopp i studiemedelssystemet om förändringen genomförs.

*LO* stöder utredningens rekommendation om en enhetlig skattesats men anser att i ett fortsatt arbete med inriktning mot övergång till ett likformigt momssystem måste fördelningseffekterna av omläggningen beaktas. I denna analys bör man utgå från raka prisgenomslag från de momsatsförändringar man föreslår. Detta innebär sannolikt att utredningen bör överväga att föreslå kompensatoriska åtgärder utanför skattesystemet. En viktig del i det fortsatta arbetet blir att identifiera inkomstgrupper och verksamheter som kan behöva fortsatt stöd utanför momssystemet. *LO* anser inte heller att ett slopande av de reducerade skattesatserna nödvändigtvis i sin helhet ska användas för att finansiera lägre generell moms. Även *SACO* stöder utredningens rekommendation och menar att mervärdesskatten bör renodlas till att utgöra ett finansieringsinstrument. Det finns andra och mer träffsäkra instrument för att påverka produktion, konsumtion eller köpkraft. *TCO* instämmer i flera av utredningens synpunkter och i att det finns skäl att överväga lämpligheten av reducerad moms på flera områden, däribland livsmedel, för att bl.a. öka enhetligheten, minska gränsdragningsproblem och den administrativa bördan samt ge ett substantiellt bidrag till en sänkning av den generella momsatsen. Just när det gäller livsmedel anser man att skälen till sänkningarna i stort sett är överspelade. Vidare anser man att en förändring av momsstrukturen bör ske i samband med en större skatteomläggning där det är möjligt att också ta hänsyn till behovet av eventuella fördelningspolitiskt motiverade insatser för t.ex. barnfamiljer. Som fördelningspolitisk åtgärd framstår reducerad matmoms inte som speciellt träffsäker, samtidigt som den medför betydande skattebortfall. *TCO* menar också att utredningen visat att sambandet mellan momsatsen och matpriserna inte är så stort. Eftersom matpriserna under ett par års tid haft en sjunkande tendens och konkurrensen inom dagligvaruhandeln blir hårdare finns det sannolikt ett utrymme för en höjning av matmomsen. En höjning av mat-

momsen är samtidigt sannolikt den momsförändring som har den mest regressiva karaktären. Någon form av kompensation till hushåll vars utgifter till stor del går till mat skulle därför kunna övervägas. TCO nämner höjt barnbidrag eller flerbarnstillägg, men avråder från justeringar av inkomstskatteskalen, eftersom detta skulle kunna innebära ökade marginaleffekter i vissa inkomstintervall.

*Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* uppger att nuvarande regler ställer till problem när det gäller gränsdragningen mellan vad som tillhör lågbeskattat eller fullbeskattat område. Såväl den enskilde näringsidkaren som Skatteverket har enligt SRF problem vid gränsdragningen. SRF anger gränsdragningen mellan livsmedel och serveringstjänster som ett exempel på en situation som ofta visat sig svårbedömd. Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare (SHR) menar att restauranger och livsmedel bör ha samma momssats. Problemen ställs enligt SHR på sin spets när livsmedel eller mat för avhämtning konkurrerar med servering. SHR menar vidare att avgränsnings- och konkurrensproblemen skulle elimineras om restaurangverksamhet skulle omfattas av reducerad skattesats. SHR anger vidare att Sverige borde arbeta för att restauranger tas upp i bilaga H till sjätte direktivet och därmed kan få reducerad moms.

Samtliga av de pensionärsorganisationer som besvarat remissen är negativa till en höjd moms för livsmedel. Enligt *PRO* är det angeläget för pensionärerna att den reducerade skattesatsen för livsmedel behålls. Detsamma anser *Svenska KommunalPensionärens Förbund (SKPF)*, vars medlemmar anges vara låg- eller medelinkomstpensionärer. Man anser att utredningens rekommendation om en enhetlig skattesats skulle innebära en märkbar fördyring för förbundets medlemmar och att dagens redan svåra situation för många pensionärer som inte har något utrymme för konsumtion utöver det mest nödvändiga skulle bli ännu besvärligare. *SPRF (Sveriges pensionärens riksförbund)* framhåller också som angeläget att skattesatsen på livsmedel behålls. För en pensionär kan den ökade kostnaden till följd av höjd mervärdesskatt på bl.a. mat bli mycket kännbar då flertalet av de äldre inte kan påverka sin pensionsnivå. Även *Sveriges pensionärsförbund* anser att den föreslagna höjningen av momsen på livsmedel innebär en oacceptabel ökning av matkostnaderna för såväl pensionärer som barnfamiljer och låginkomsttagare. Höjningen av garantipensionerna för år 2006 uppgår till 0,8 procent, vilket motsvarar en höjning med ca 40–50



kronor per månad före skatt. Enligt Socialstyrelsen uppgår normalkostnaden för maten till en pensionär till 2 200 kronor per månad. Den föreslagna höjningen till 21,7 procent innebär enligt förbundet en ökad matkostnad med ca 200 kronor per månad. För en pensionär med låg inkomst innebär, enligt förbundet, sänkningen av normalskattesatsen ingen kompensation för den höjda momsen. Den fördelningspolitiska effekten menar förbundet blir att låginkomsttagarna får betala sänkningen av normalskattesatsen, en omfördelning som man inte säger sig kunna acceptera.

*DLF (Dagligvaruleverantörers Förbund)* menar att en höjning av momsen på livsmedel åter skulle göra Sverige till ett högprisland för livsmedel och framhåller att den svenska momsen på livsmedel redan i dagsläget är högre än den genomsnittliga momsen på livsmedel inom EU som av *DLF* uppges till 5,3 procent. *LRF (Lantbrukarnas Riksförbund)* menar att någon djupare analys av fördelningseffekter och konkurrenseffekter inte har gjorts. Förbundet menar även att det borde ha utretts i vilken mån en höjning av skattesatsen på livsmedel påverkar inflationen. En höjning av momsen på livsmedel från nuvarande 12 procent till föreslagna 21,7 procent innebär en prishöjning i konsumentledet på knappt 9 procent. Utan att samtidigt lägga fram förslag om höjda bidragsnivåer till barnfamiljer och låginkomsttagare är, enligt *LRF*, förslaget om en höjd skattesats på livsmedel oacceptabelt. Förbundet menar vidare att skattesatsen inte bör höjas eftersom detta riskerar att inköpen styrs över på importerade lågprisprodukter och därmed, som man anser, kvalitetsmässigt sämre produkter. *LRF* menar att de problem som finns idag beträffande gränsdragningen mellan livsmedel och servering kan undvikas med reducerad skattesats på restaurangtjänster. *LRF* anser att Sverige bör verka för att restaurangtjänster tas in i bilaga H till sjätte direktivet. *Livsmedelsföretagen* motsätter sig utredningens förslag om att höja momsen på mat. Man ifrågasätter utredningens samtliga argument för detta. Gränsdragningsproblemen är i dagsläget inte längre det problem som det en gång varit. En enhetlig skattesats medför en omfördelningseffekt som innebär att hushåll med lägre inkomst genomsnittligt sett får ett sämre utfall jämfört med hushåll med höga inkomster. Övriga skäl som framförs mot en höjd skattesats för livsmedel är effekterna för de företag som omsätter varor och tjänster med reducerad skattesats, till följd av minskad efterfrågan och därmed minskad produktion. Man menar även att påståendet att handeln med kapitalvaror över gränserna mellan i första hand

Sverige och övriga EU-länder är omfattande är ogrundat och att en sänkning av skattesatsen till 21,7 procent som ligger nära EU-genomsnittet 19,6 procent inte i sak förändrar nuvarande situation om övriga EU-länder behåller sina olika skattesatser. Sverige bör inte fjärma sig från den i EU normala momsdifferentieringen. Livsmedelsföretagen anser vidare att det numera går att avgöra utan större svårigheter om en vara eller tjänst tillhör det lågbeskattade eller högbeskattade området. Olika skattesatser för livsmedel och serveringstjänster har förekommit sedan 1992. Den erfarenhet som företag och skattemyndigheter har skaffat sig medför enligt Livsmedelsföretagen att gränsdragningarna inte i dagsläget är det problem som det en gång varit. Vidare uppges att för de livsmedelsföretag som nu enbart använder en momssats skulle ingen administrativ kostnadsbesparing uppstå till följd av en förändrad momssats. För dagligvaruhandeln, som idag har två momssatser, är respektive momssats inlagd i varans streckkod, och en förändring till en enhetlig moms skulle innebära en engångskostnad. Också *Svensk Dagligvaruhandel (SDH)* motsätter sig utredningens förslag att höja momsen på livsmedel. Man anser i stället att en harmoniserad momssats på livsmedel ner mot EU-nivå, som SDH anser vara 6 procent, är den alternativa nivån för Sveriges del. Utredningens förslag skulle på ett drastiskt sätt påverka medborgarnas levnadsomkostnader, särskilt för barnfamiljer och grupper med låga inkomster. Man menar att ökade kostnader för matinköp, som uppges till ca 5 000 per år för en tvåbarnsfamilj, kan innebära att man tvingas välja bort vissa matvaror som är viktiga från hälsosynpunkt och negativt påverka den idag inte alltför stora prisskillnaden mellan konventionellt odlade livsmedel och ekologiska. Utredningens redogörelse av överlönsamhet inom dagligvaruhandeln och jämförelse med lönsamheten inom verkstadsindustrin underkänns eftersom man menar att det redovisade lönsamhetsbegreppet är irrelevant för handelsföretag. Sammanfattningsvis anser SDH att det krävs analys av konsekvenserna vad gäller förändringar i konsumtionsmönstren liksom påverkan på barnfamiljer och grupper med låga inkomster samt kostnadsberäkningar av de kompensatoriska åtgärderna för införande av matbidrag. Vidare vill man se effekterna för lågprishandel på basis av import kontra handel av svensk livsmedelsproduktion, kostnader för myndigheter och företag vid övergång till enhetlig momssats samt effekterna för inflationen. Avseende gränsdragningsproblemen menar SDH att dessa inte kvarstår efter många års erfarenheter. Myndigheter och

företag har alltsedan 1992 hanterat dessa frågor och det mesta torde vid det här laget vara klarlagt. När det gäller administrativa kostnader för myndigheter och företag menar SDH att momsreglerna kräver mycket resurser av företagen men att en övergång till en enhetlig skattesats påverkar kostnaderna i mycket låg grad. De årliga kostnaderna för företagen som en konsekvens av de nuvarande differentierade skattesatserna är enligt SDH försumbara. Extraordinära kostnader för företagen uppstår i samband med en omställning från ett system till ett annat. Enligt SDH:s uppfattning är utredningens beräkning av företagets årliga kostnader på 600–700 miljoner kronor grovt förenklad och bygger på lösa antaganden. Administrativa redovisningssystem finns enligt SDH för att på effektivt och rationellt sätt hantera nuvarande momsnivåer.

Fördelningspolitiska frågeställningar med koppling till livsmedelsmomsen uppmärksammas även av en del företrädare för kultursektorn. T.ex. riksorganisationen *Folkets hus och parker (FHP)* avstyrker utredningens förslag om en enhetlig skattesats och menar att skattehöjningen på livsmedel på 9 procent innebär att övrig konsumtion på bl.a. kultur måste minska avsevärt för hushåll med låg disponibel inkomst eftersom inköp av mat vanligtvis inte går att påverka. Kulturupplevelser för barn till ensamstående föräldrar med låg disponibel inkomst kommer med all säkerhet att "bytas ut till en limpa" om enhetlig mervärdesskatt genomförs. Förslaget får, enligt FHP, allvarliga konsekvenser för det svenska kulturlivet.

### 3.1 Nuvarande regler m.m.

Enligt 7 kap. 1 § andra stycket 5 i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är skattesatsen 12 procent på 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, än sådant

vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och

b) spritdrycker, vin och starköl.

Enligt artikel 2 i förordning 178/2002 avses med livsmedel alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedel inbegriper drycker, tuggummi och alla ämnen, inklusive vatten, som avsiktligt tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning eller behandling. Livsmedel inbegriper vatten från och med den punkt där värdena skall iakttas enligt artikel 6 i direktiv 98/83/EG och utan att kraven i direktiv 80/778/EEG och 98/83/EG åsidosätts.

Livsmedel inbegriper inte

- a) foder,
- b) levande djur, utom om de har behandlats för att släppas ut på marknaden som livsmedel,
- c) växter före skörd,
- d) läkemedel i den mening som avses i rådets direktiv 65/65/EEG och 92/73/EEG,
- e) kosmetika i den mening som avses i rådets direktiv 76/768/EEG,
- f) tobak och tobaksprodukter i den mening som avses i rådets direktiv 89/622/EEG,
- g) narkotika eller psykotropa ämnen i den mening som avses i Förenta nationernas allmänna narkotikakonvention från 1961 och i Förenta nationernas konvention från 1971 om psykotropa ämnen,
- h) restsubstanser och främmande ämnen.

### 3.1.1 Bakgrund och motiv för nuvarande ordning, m.m.

Mervärdesskatten höjdes tillfälligt från 23,46 till 25 procent mellan den 1 juli 1990 och den 31 december 1991 i syfte att stabilisera ekonomin. I stället för att som det ursprungligen var meningen låta den generella moms nivån återgå till 23,46 procent den 1 januari 1992 valde riksdagen att lägga hela sänkningen på livsmedel. Man menade att detta skulle vara ett bättre sätt att bekämpa inflationen, eftersom förutsättningarna för ett fullständigt prisgenomslag då

skulle förbättras väsentligt, bl.a. genom att det stora allmänna intresset för matpriser och matmoms som fanns skulle leda till kontroll av att priset sänktes. Momssatsen på omsättning av livsmedel och serveringstjänster sänktes från 25 till 18 procent från den 1 januari 1992, medan den pågående tillfälliga höjningen till 25 procent permanentades för övriga varor och tjänster (prop. 1991/92:50, 1991/92:SkU5, rskr. 1991/92:50, SFS 1991:1755).

I prop. 1991/92:50 (s. 10–14) angavs vilket tillämpningsområde som var avsett att gälla för den reducerade skattesatsen. Det konstaterades att trots att ordet livsmedel användes i många sammanhang fanns det inte någon entydig allmängiltig definition av begreppet. I propositionen uttalas att frångående av en enhetlig skatt ofrånkomligen leder till komplikationer i tillämpningen men att storleken av dessa är beroende av hur väl man lyckas definiera området för reducerad skattesats. Målet var att området skulle vara så entydigt som möjligt och att det skulle överensstämma med annan tillämpning eller med vad som i allmänhet förstås med begreppet.

Den definition som bäst motsvarade lagstiftarens krav var den definition som fanns i livsmedelslagen (1971:511). Enligt livsmedelslagen förstods med livsmedel matvaror, dryckesvaror (inkl. dricksvatten), njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor. Varor som omfattades av läkemedelsförordningen (1962:701) räknades dock inte som livsmedel enligt livsmedelslagen. Avgränsningen innebar därför att praktiskt taget alla produkter, utom läkemedel, som på något sätt förtärs (sväljs, suges eller tuggas) av människor behandlas som livsmedel. Däremot är inte mat till djur livsmedel och beskattas därför med 25 procent.

I propositionen uppmärksammades några särskilda avgränsningsfrågor. En var frågan om när en råvara övergår till att bli en vara som är avsedd att förtäras av människor. I propositionen gjordes därför uttalanden om när spannmål, djur (fisk och köttproducerande djur) och mjölk övergår från att vara en råvara till att bli livsmedel.

Beträffande råvarorna kan sammanfattningsvis sägas att en direkt anknytning till livsmedelslagen innebär att spannmål betraktas som livsmedel när det kommit till kvarnanläggningen och där bedömts kvarngillt. Kött betraktas som livsmedel när de köttproducerande djuren kommer till slakteriet och då underkastas veterinärbesiktning. Fisk anses som livsmedel redan när den rensas och bearbetas ute till havs. Mjölk blir livsmedel när den ankommer till mejeriet.

Frågan om hur livsmedelstillsatser respektive vissa särskilda produkter som kan användas både som livsmedel och som insatsvara i t.ex. kemisk industri skulle behandlas mervärdesskatterättsligt berördes också särskilt i propositionen. Det uttalades att för att inte få onödiga problem vid tillämpningen av skattelagstiftningen skulle också livsmedelstillsatser som de definierades i livsmedelslagen omfattas av den lägre skatten. Vad gällde insatsvarorna uttalades att det fick accepteras att vissa varor som i realiteten inte ingår i livsmedelsproduktionen skulle få del av skattesänkningen. Det konstaterades samtidigt att den bestående skatteeffekten av detta borde bli mycket liten eftersom köparen i regel har avdragsrätt för ingående moms.

Livsmedelslagens definition av livsmedel innebar att även alkoholhaltiga drycker, snus och tuggtobak skulle räknas som livsmedel. Någon avsikt att dessa varor skulle beskattas med reducerad skattesats fanns dock inte. Av den anledningen angavs särskilt att bestämmelsen inte skulle gälla för dessa varor. När det gällde folköl menade man däremot att praktiska skäl talade för att samtliga drycker som såldes i den vanliga matvaruaffären skulle ha samma skattesats.

I livsmedelslagens definition av livsmedel ingick även dricksvatten. I propositionen konstaterades dock att enbart en ringa del av det vatten som kommer från vattenverk används som dricksvatten. Merparten av vattnet användes i stället för bad, diskning, tvätt eller liknande ändamål. Praktiska skäl talade därför för att vatten som tillhandahölls från vattenverk skulle beskattas med normalskattesatsen. Annat vatten som såldes, t.ex. buteljerat i butiker eller som tillhandahålls på restauranger, skulle dock betraktas som livsmedel.

Vid sänkningen av livsmedelsmomsen den 1 januari 1992 sänktes också restaurangmomsen. Vid införandet av den reducerade skattesatsen för livsmedel och serveringstjänster uttalades följande i den delen (prop. 1991/92:50, s. 13–14):

Fram till den 1 januari 1990 omfattades som nämnts också serveringstjänster av de s.k. reduceringsreglerna. Detta innebar att mat som köptes från ett serveringsställe för hemtagning fick en högre mervärdesskatt än den mat som åts upp på serveringsstället. De praktiska och kontrollmässiga svårigheterna med denna ordning var påtagliga. Resurser fick tas i anspråk för att se till att denna olikhet i skattebelastning verkligen upprätthölls. Erfarenheterna från denna tid visar att man bör undvika att serveringsställena hamnar i samma situation som tidigare. Försäljning av livsmedel på serveringsställen för hem-

tagning omfattas av den av mig föreslagna sänkningen av mervärdesskatten.

Det konstaterades således att tillämpningen av olika skattessatser för omsättning av livsmedel och serveringstjänster inneburit praktiska problem som departementschefen var angelägen om att undvika.

Som ett led i att stabilisera den svenska ekonomin höjdes den reducerade skattesatsen för bl.a. livsmedel och serveringstjänster från 18 till 21 procent den 1 januari 1993 (prop. 1992/93:50 bil 5, 1992/93:FiU1, 1992/93:SkU18, rskr. 1992/93:158, SFS 1992:1477).

Vid medlemskapet i EU den 1 januari 1995 anpassades ML:s regler i olika avseenden. Bland annat konstaterades att det saknades stöd för att fortsätta tillämpa reducerad skattesats för omsättning av serveringstjänster. Den reducerade skattesatsen för serveringstjänster slopades därför från detta datum (SFS 1994:1798). I förarbetena till lagändringen (prop. 1994/95:57) gavs ingen vägledning av hur olika avgränsningsproblem mellan omsättning av livsmedel och serveringstjänster skulle hanteras.

År 1996 sänktes livsmedelsmomsen på nytt, denna gång i samband med att ersättningsnivåerna i socialförsäkringssystemen skulle sänkas från 80 till 75 procent (prop. 1994/95:150 bil 1 och 7, 1994/95:FiU20, rskr. 1994/95:447, SFS 1995:931). Sänkningen av ersättningsnivåerna förväntades medföra kraftiga fördelningpolitiska konsekvenser. Sänkningen skulle därför kompletteras med en sänkning av matmomsen från 21 till 12 procent. Avsikten var att sänkningen särskilt skulle gynna barnfamiljer och låginkomsttagare som i allmänhet använder en relativt stor andel av sin hushållsbudget till matinköp (se kap. 5.3.4 i delbetänkandet och avsnitt 4 i bilaga 2 till delbetänkandet). De sammantagna konsekvenserna av förändringarna skulle därmed bli mera jämnt fördelade. Genom att matmomsen sänktes beräknades även inflationen minska med inemot en procentenhet under 1996. Någon ytterligare definition av begreppet livsmedel gjordes inte i det sammanhanget (prop. 1994/95:150 bilaga 7).

Regeringen beslutade dock tämligen snart efter det att moms-sänkningen på livsmedel införts om återställande av bidragsnivåerna i transfereringssystemen. Ersättningsnivån i arbetslöshetsförsäkringen höjdes från 75 till 80 procent i september 1997 och ersättningsnivåerna i socialförsäkringen i januari 1998.

Med anledning av att livsmedelslagen (1971:511) upphävdes och ersattes av en ny livsmedelslag ändras definitionen av livsmedel i ML. Ändringen trädde ikraft den 1 juli 2006 (SFS 2006:823). Hänvisningen till livsmedelslagen i 7 kap. 1 § ML ersattes av en hänvisning till 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. Av prop. 2005/06:128 *Anpassningar till nya bestämmelser om livsmedel, foder, djurhälsa, djurskydd och växtskydd m.m.* (s. 348–350) framgick att en skillnad gentemot tidigare är att en vara generellt sett kan komma att betraktas som livsmedel i ett tidigare skede i produktionskedjan. Vegetabilier kan t.ex. anses som livsmedel så snart de har skördats om de är avsedda för konsumtion av människa. Endast växande gröda exkluderas uttryckligen från livsmedelsbegreppet. Till skillnad från vad som gällde enligt livsmedelslagen betraktas dock ett djur normalt sett inte som livsmedel förrän det har slaktats. Undantaget är djur som är avsedda att förtäras levande, såsom ostron. Avgörande för bedömningen av vilken tidpunkt en råvara övergår är, i likhet med vad som gällde enligt livsmedelslagen, om varan är avsedd att förtäras eller – vilket är nytt i förhållande till livsmedelslagen – om den rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedelsbegreppet enligt förordning 178/2002 inbegriper vatten. För att det tidigare rättslaget skall kvarstå så undantas vatten från tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen genom en hänvisning till direktiv 98/83/EG. Vatten som tappas på flaskor eller behållare och är avsedda för försäljning betraktas skall dock omfattas av skattesatsen för livsmedel. Vatten som har tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning och behandling är alltid livsmedel enligt artikel 2 i förordning 178/2002 och omfattas därför av mervärdesskattesatsen för livsmedel (prop. 2005/06:128, s. 348–350).

### 3.1.2 Delbetänkandet

De avgränsningsproblem som finns avseende livsmedel gäller i första hand gentemot restaurangtjänster, naturläkemedel och råvaror (se kap. 5.3.4 i delbetänkandet). Den största enskilda förenklingen om livsmedel skulle beskattas med normalskattesatsen



bedömdes i delbetänkandet vara att avgränsnings-/konkurrensproblemen mellan livsmedel och restaurangtjänster skulle försvinna.

I delbetänkandet redogjordes för en modellanalys utifrån beräknade elasticiteter under antagande om fullständigt genomslag för alla momsförändringar i konsumentpriserna på lång sikt av vilka pris- och efterfrågeeffekter som kunde förväntas om livsmedel skulle omfattas av en enhetlig skattesats på 21,7 procent. Priserna på lång sikt förväntades öka med närmare 9 procent och efterfrågan minska med några procent. Den förväntade ökningen av det långsiktiga livsmedelspriset var en viktig förklaring till de fördelningspolitiska konsekvenser av en enhetlig mervärdesskatt som utredningen redovisade.

Vidare redogjordes för den särskilda priskommission som inledningsvis följde införandet av den lägre mervärdesskatten på livsmedel när den infördes 1996. Ett halvår efter momssänkningen konstaterades att matpriserna hade sjunkit ungefär så mycket som förväntades.

Pris- och konkurrensutvecklingen inom området i allmänhet följs av Konkurrensverket. I delbetänkandet återgavs Konkurrensverkets sammanfattande bedömning att konkurrensen inom dagligvaruhandeln i Sverige skärpts, men att den kan förbättras ytterligare genom etablering av fler nationella och internationella aktörer. De svenska matpriserna är fortfarande höga i ett internationellt perspektiv, även sedan momsen räknats ifrån. Uppemot hälften av prisskillnaden mot EU:s medlemsländer före utvidgningen 2004 uppgavs av verket kunna elimineras om konkurrensen förbättrades.

Dessa förhållanden behövde enligt delbetänkandet i och för sig inte betyda att momssänkningen på livsmedel inte kommit konsumenterna till godo, åtminstone inte på längre sikt. Bristen på fungerande konkurrens uppgavs dock kunna ha underlättat för livsmedelshandeln att åtminstone delvis hålla en högre prisnivå än vad som är förenligt med rakt prisgenomslag.

Vidare framfördes att utvecklingen inom området visade att det kan ifrågasättas om en sänkt mervärdesskatt varit den mest närliggande åtgärden för att åstadkomma lägre livsmedelspriser. Dessutom framfördes att stöd i form av sänkt mervärdesskatt ofta blir dyrbart ur ett statsfinansiellt perspektiv. Utredningen redovisade som exempel att reduceringen av skattesatsen för livsmedel som medförde en omfördelning av köpkraft från hushåll med högre

inkomster till hushåll med lägre på mindre än 1 miljard kronor per år, innebär att mervärdesskatten på normalbeskattade varor under 2005 måste höjas med nästan 18 miljarder kronor.

## 3.2 Tillämpningsproblem

### 3.2.1 Beskrivning

Sveriges Hotell och Restaurangföretagare (SHR) har vid ett möte med utredningens sekretariat framfört att det är viktigt att skapa neutralitet i momshänseende mellan omsättning av livsmedel och serveringstjänster. Samma skattesats bör därför tillämpas. Vidare menade SHR att nuvarande regler är konkurrenssnedvridande genom att likvärdiga produkter beskattas olika. Reglerna skapar dessutom avgränsningsproblem bl.a. vid catering och hämtmat. SHR ansåg att en gemensam skattesats för livsmedel och serveringstjänster borde vara lägre än normalskattesatsen eftersom det är viktigt att turistsektorn (hotell- och restauranger) har goda konkurrensförutsättningar gentemot omvärlden.

Frågan om skattesats på livsmedel och restaurangtjänster har behandlats i ett flertal motioner till riksdagen bl.a. 2001/02:Sk210, 2001/02:Sk257, 2001/02:Sk290, 2001/02:Sk336, 2001/02:Sk337 samt 2001/02:Sk449. I motionerna yrkas att restaurangmomsen borde sänkas till samma nivå som livsmedelsmomsen. Det skäl som främst förs fram är att det finns en snedvridning av konkurrensen mellan å ena sidan restauranger och å andra sidan matvaruaffärer och enklare matställen som tillhandhåller s.k. hämtmat samt cateringföretag. Ovanstående motioner behandlades av Skatteutskottet i 2001/02:SkU18 där utskottet ansåg att riksdagen borde rikta ett tillkännagivande till regeringen om en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna. Yrkanden av liknande slag har också behandlats senare (se 2002/03:SkU10, 2003/04:SkU23, 2004/05:SkU22, 2005/06:SkU19). I motion 2003/04:Sk384 har det vidare framställts yrkanden om att utredningen bör ta ställning till de särskilda problem som de nuvarande reglerna medför för cateringföretag där det kan bli olika skattesats beroende på om enbart maten levereras eller om beställaren vill ha hjälp med personal.

I en skrivelse som sänts till utredningen för kännedom (Fi2002:11 dnr 6/06) har Skatteverket besvarat en fråga från Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare (SHR) om försäljning

av mat på bensinstationer. SHR menar bl.a. att det är viktigt att konkurrensen sker på lika villkor och att det finns risk att bensinstationerna har fördelar gentemot andra företag inom mat- och restaurangnäringen, i synnerhet i de fall mat kan förtäras inne i bensinstationernas lokaler men ändå säljas med ett moms påslag på bara 12 procent. I Skatteverkets svar anges bl.a. att det inte behöver vara i strid med gällande lagstiftning att bensinbolagen tillämpar skattesatsen 12 procent vid sådan försäljning. Vidare anges att den korvförsäljning som på många håll sker över disk ofta omfattar ett sortiment av enkelt slag. Om det därutöver skulle finnas en mindre disk eller en enstaka pelare där kunden har möjlighet att t.ex. ställa en dricka eller lägga ett par handskar vid förtäring i butikslokalen, medför inte detta enligt Skatteverkets uppfattning att kravet på serveringslokal är uppfyllt. Skatteverket menar således att den reducerade skattesatsen kan tillämpas i sådana situationer.

Det har också framkommit andra problem som har samband med skattesatsen på livsmedel. I fråga 1997/98:910 till socialministern uppmärksammades att hälsofil som klassats som naturläkemedel vid försäljning i livsmedelsbutiker beskattas med 25 procent mot 12 procent för livsmedel. Det har också förekommit problem med panten på returflaskor. Den omständigheten att det är annan skattesats på starköl än på läsk och lättöl m.m. har inneburit att Systembolagets kunder som pantar sina flaskor i livsmedelsbutiker får en lägre pantersättning än den som de erlagt vid inköpen.<sup>1</sup>

Enligt artikel 12.3 samt bilaga H till sjätte direktivet kan medlemsstaterna använda reducerad skattesats på livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människor och djur; levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda för framställningen av matvaror, varor som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel.

EG-domstolen har i mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien [REG 1996 s. I-02395] behandlat gränsdragningen mellan varor och tjänster i samband med tillhandahållande av måltider. Av domen framgår bl.a. att frågan huruvida transaktioner av ett visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedöm-

---

<sup>1</sup> Se Finansdepartementets promemoria avseende vissa mervärdesskattefrågor från den 7 juni 2002 (Fi2002/2346). I bilaga 2 i delbetänkandet (SOU 2005:57) finns också en utförligare beskrivning av detta problem.

ning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna ifråga. Restaurangverksamhet å ena sidan kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Utfallet blir å andra sidan ett annat om verksamheten avser livsmedel ”för avhämtning” och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra konsumtion på därför avsedd plats.<sup>2</sup>

Gränsdragningen mellan leverans av livsmedel och tillhandahållande av restaurangtjänst har också behandlats i RÅ 2005 ref. 20. Ärendet avsåg ett restaurangföretag som tillhandhåller kost till anställda. Bolaget tillhandhåller sina anställda de aktuella måltiderna i ett särskilt personalutrymme i restaurangen. Personalen får själv plocka ihop och ställa fram måltiden. Den får också ta bort resterna och snygga upp efter sig. Regeringsrätten hänvisade till punkterna 12–14 i den ovan nämnda domen från EG-domstolen (C-231/94). Vidare anges att det av dessa punkter framgår att domstolens ställningstagande grundas på en samlad bedömning av element och handlingar som kännetecknar restaurangverksamhet och därvid beaktas även sådana element och handlingar som föregår överlämnandet av maten. Någon uppdelning i en varudel och en tjänstedel skall inte göras. Det framgår också att någon motsvarande samlad bedömning inte aktualiseras vid försäljning av mat för avhämtning (s.k. take-away). I det fallet är det fråga om leverans av varor i en verksamhet som inte utgör restaurangverksamhet. Avgörande i målet är därför om bolaget kan sägas tillhandahålla något mer än själva maten. Regeringsrätten ansåg att så var fallet redan genom att den anställde intar måltiden i ett rum som bolaget ställt till förfogande för ändamålet. Även med beaktande av att det sammantagna tjänsteinslaget inte väger lika tungt som vid sedvanlig restaurangverksamhet måste det enligt Regeringsrätten anses vara fråga om tillhandahållande av tjänster i sådan verksamhet.

I RÅ 2005 not. 51 som också avser tillhandahållande av kost till personal var omständigheterna sådana att ett bolag tillhandahöll sina anställda lunchmåltider av normal beskaffenhet. Maten levererades från bolagets restaurang i kantiner till en särskild av bolaget iordningsställd personalmatsal. De anställda försåg sig själva ur kantinerna och hämtade själva porslin, bestick m.m. Disken kunde hanteras på olika sätt. Regeringsrätten anger bl.a. att avgörande i målet är om bolaget kan sägas tillhandahålla den anställde något mer

---

<sup>2</sup> Punkterna 12–14 i domen.

än själva maten. Så är uppenbarligen fallet. Även med beaktande av att det sammantagna tjänsteinslaget inte väger lika tungt som vid sedvanlig restaurangverksamhet måste det därför enligt Regeringsrätten anses vara fråga om tillhandahållande av tjänster i sådan verksamhet.

I en dom från Kammarrätten i Göteborg från 2001-04-02 (mål nr 3568-2000) har en fråga om skattesatsen vid försäljning från gatukök bedömts. Omständigheterna var sådana att bolaget bedrev gatuköksverksamhet intill ett större varuhus. Försäljningen sker genom en lucka och maten tillhandahålls på engångsemballage. I anslutning till gatuköket finns dels ett rum med 20 sittplatser, dels 50 sittplatser utomhus. Sittplatserna är inte endast förbehållna gatukökets kunder men borden och stolarna är inköpta av bolaget. Enligt kammarrättens bedömning ingår en serie tjänster i bolagets verksamhet, allt ifrån tillagning av maten till överlämnandet av denne till kunden. Sittplatserna ansågs också ingå i de tjänster som bolaget erbjuder sina kunder. En del av bolagets kunder konsumerade den inköpta maten vid sittplatserna. Den delen av bolagets försäljning betraktades som omsättning av serveringstjänster. Försäljning till kunder som inte nyttjar bord och stolar skulle däremot hänföras till omsättning av livsmedel.

Skatteverket har i en skrivelse från 2004-04-02 behandlat en frågeställning avseende servering eller mat för avhämtning.<sup>3</sup> En restaurang bedriver verksamheten i en galleria. Av restaurangens hyreskontrakt framgår att hyresgästen hyr restaurangen samt disponerar sittyta i gallerian. De kunder som inte tar med sig maten kan utnyttja sittplatserna i de gemensamma ytorna i gallerian som finns i anslutning till restaurangen. Borden används även av andra restauranger i gallerian. Gemensamt för restaurangerna är att maten antingen serveras på bricka eller läggs i en förpackning (påse eller dylikt) lämplig att transportera maten i. De som får maten i förpackning uppgavs säkert i de flesta fallen ta med sig maten men det finns inget som hindrar dessa från att sätta sig vid de uppställda borden. Skatteverket ansåg bl.a. att i de fall kunden väljer att konsumera maten på plats är det en tjänst som tillhandahålls. Att borden i gallerian disponeras gemensamt förändrar inte bedömningen. Vidare menar Skatteverket att även om den omständigheten att maten serveras på bricka eller läggs i påse kan ge väg-

---

<sup>3</sup> Dnr 130-229280-04/1152.

ledning så är det om förtäringen sker i lokalen och om övriga tjänster nyttjas som är avgörande vid bedömningen.

Kammarrätten i Jönköping har i en dom från den 13 juni 2003 (mål nr. 2357-2359-1999) tagit ställning till om en arbetsgivares tillhandahållande av luncher till sin personal skulle anses utgöra tillhandahållande av varor eller tjänster. Arbetsgivaren, som inte bedrev serveringsverksamhet, hade köpt in portionsförpackade luncher från utomstående entreprenörer. En anställd gjorde dagliga beställningar hos leverantören efter personalens önskemål. Maten levererades portionsvis och sattes in i särskilda värmeskåp. Arbetsgivaren tillhandahöll lunchlokal, porslin och diskmaskin. Kammar-rätten bedömde arbetsgivarens tillhandahållande av luncher som varuleveranser. Regeringsrätten har efter överklagande från Riks-skatteverket beslutat att inte meddela prövningstillstånd i målet (mål nr 4311-4313-2002).

I ett förhandsbesked från 2003-02-27 har Skatterättsnämnden bedömt om ett bolag skulle anses tillhandahålla en serveringstjänst eller livsmedel. Bolagets personal tillagade lunchmat i uppdrags-givarens kök, ställde ut kantiner med maten på särskilda serverings-bord samt tog emot betalningen och svarade för diskning. De anställda åt sin lunch vid bord som ställts upp i närheten av serveringsborden. Nämnden ansåg att det inte var fråga om mat för avhämtning utan om en verksamhet förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra omedelbar konsumtion på därför avsedd plats. Enligt nämndens uppfattning var det tillhandahållande av en tjänst och mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent.

Avseende tillhandahållande av mat i annans lokal anges följande i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2006 (s. 927).

Om tillhandahållande av serveringsvara i annans lokal även innebär ett åtagande att med egen personal t.ex. tillaga mat, duka, servera eller diska bör omsättningen enligt Skatteverkets mening ses som en serveringstjänst. Detta bör gälla även vid enstaka tillhandahållande och även om det sker i privatbostad.

Avgörande vid bedömningen av om en serveringstjänst skall anses föreligga bör vara serveringsinsatsens omfattning. Bedöms denna som ringa bör det inte vara fråga om serveringstjänst. Som exempel på detta kan nämnas att färdiglagad mat levereras till kundens personalmatsal och denne själv håller med serveringspersonal eller att kundens an-ställda själva får ta maten från levererade kantiner eller uppläggnings-fat.

Gränsdragningen mellan livsmedel och råvaror har behandlats av Riksskatteverket i en skrivelse från 1996-02-28 som avser försäljning av spannmål till kvarn och slaktdjur till slakteri. Gränsdragningen behandlas också i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2006, s. 404–405. Det närmare innehållet återges dock inte här eftersom de avser ML:s regler om livsmedel före den 1 juli 2006.<sup>4</sup> Genom att bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 5 har ändrats kan en vara generellt sett komma att betraktas som livsmedel i ett tidigare skede (se ovan avsnitt 3.1.1). Någon närmare praxis på mervärdesskatteområdet avseende den nya definitionen i form av rättsfall, skrivelser o.d. finns för närvarande inte.

I en skrivelse från 1994-05-30 har Riksskatteverket behandlat gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel.<sup>5</sup> Av skrivelsen framgår bl.a. att godkända naturläkemedel inte kan beskattas med reducerad skattesats. I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2006, s. 404, anges vidare att när det gäller homeopatiska preparat som enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/83/EG anses som läkemedel skall omsättningen beläggas med 25 procent mervärdesskatt. Försäljning av läkemedel enligt recept är däremot en mervärdesskattefri omsättning enligt 3 kap. 23 § första stycket 2 ML. Andra hälsokostpreparat, såsom kosttillskott, är livsmedel och beläggs med 12 procent mervärdesskatt.<sup>6</sup>

### 3.2.2 Bedömning

Den reducerade skattesatsen för omsättning av livsmedel har medfört avgränsnings- och konkurrensproblem. Problem har bl.a. funnits vad gäller avgränsningen mot serveringstjänster, naturläkemedel och råvaror. Det problem som främst uppmärksammas avser skillnaden i beskattning mellan livsmedel och serveringstjänster. Denna skillnad har medfört problem med gränsdragningar och konkurrensnedvridningar med avseende på s.k. hämtmat och cateringverksamhet. I delbetänkandet gör utredningen den bedömningen att det ur juridisk synvinkel i första hand är avgränsningen gentemot restaurangtjänster som är av den art att en förändring är motiverad.<sup>7</sup> Ett flertal remissinstanser har också framfört att skill-

<sup>4</sup> I bilaga 2 i delbetänkandet finns en beskrivning av innehållet i skrivelsen och Skatteverkets handledning.

<sup>5</sup> Dnr 3810-94/900.

<sup>6</sup> Angående undantaget för läkemedel se vidare avsnitt 4.7.

<sup>7</sup> Utredningens delbetänkande, SOU 2005:57. s. 189.

naden i beskattning mellan livsmedel och serveringstjänster medför problem. Problemen består dels i att det är svårt att bedöma om låg eller full moms skall påföras, dels i att denna skillnad upplevs som orättvis och medför konkurrenssnedvridningar. Trots att differentieringen funnits under längre tid finns det således fortfarande många som anser att en sådan lagstiftning medför problem.

Det är viktigt att notera att gränsdragnings- och hanteringsproblemen i dessa sammanhang inte främst handlar om sådana frågor som att klassificera olika produkter på rätt sätt i detaljhandels datasystem etc. Ett typexempel på svårigheterna är istället den verksamhet som bedrivs vid olika slags kaféer, snabbmatställen, kiosksserveringar etc. Där säljs, t.ex. smörgåsar, hamburgare, sallad, läskedrycker m.m., dels för förtäring på stället, dels för avhämtning. Den skattesats som skall tillämpas torde bero på var den enskilda kunden faktiskt tänker förtära inköpen. Om läskedrycken etc. förtärs efter det att kunden lämnat lokalen eller serveringsområdet bör således den lägre skattesatsen avseende livsmedel kunna tillämpas. Om förtäringen däremot sker på stället skall normalt tillhandahållandet ses som en serveringstjänst för vilken normalskattesatsen skall tillämpas (i dessa fall kan emellertid också uppstå frågan om den service som erbjuds är tillräcklig för att man skall kunna bedöma att servering överhuvudtaget förekommer).<sup>8</sup>

Vid s.k. cateringverksamhet blir omfattningen av serviceinsatsen avgörande för beskattningen och det blir därför nödvändigt att i varje enskilt fall bedöma omfattningen av denna. När t.ex. servering eller dukning tillhandahålls kan hela tillhandahållanden betraktas som en serveringstjänst. Då kommer inte enbart värdet av servicen utan även värdet av maten att beskattas med 25 procent mervärdesskatt. Vid försäljning av snabbmat och liknande kan också utformningen av lokalen bli avgörande för beskattningen. Vad som kan förefalla som mindre skillnader mellan olika alternativ kan innebära att normalskattesatsen skall tillämpas i ett fall och den reducerade skattesatsen i ett annat. Detta medför inte bara att bedömningarna kan bli svåra att göra utan också att konkurrensen snedvrids och att reglerna upplevs som orättvisa.

Att det är ett problem att ha en annan nivå på beskattningen för livsmedel än för serveringstjänster har också uppmärksammats tidigare i prop. 1991/92:50 där det bl.a. framgår att de praktiska och kontrollmässiga svårigheterna med den ordning som gällde fram till

---

<sup>8</sup> Se närmare om dessa frågor i delbetänkandet, bilaga 2, s. 83.



den 1 januari 1990 var påtagliga.<sup>9</sup> Några av remissinstanserna framför synpunkter om att problemen bör lösas genom att reducerad skattesats införs på restaurangtjänster. En sådan lösning är emellertid inte möjlig att föreslå. Som utredningen konstaterade redan i delbetänkandet ger bestämmelserna i sjätte direktivet inte något utrymme till att, för svensk del, införa reducerad skattesats på restaurangtjänster. I kommissionens förslag om ändring av sjätte direktivet med avseende på reducerade skattesatser (KOM [2003] 397 slutlig) har kommissionen dock föreslagit att restaurangtjänster skall införas i bilaga H. Detta förslag har dock inte blivit genomfört och det är osäkert vad förslaget slutligen mynnar ut i. Helt klart är dock att det inte går att införa reducerad moms på restaurangtjänster i nuläget.

Det bör vidare noteras att det är förenat med betydande statsfinansiella konsekvenser att införa reducerad moms på restaurangtjänster. En sänkning av momsen på restaurangtjänster i enlighet med kommissionens förslag kan beräknas ge en statsfinansiell kostnad på cirka 5,2 miljarder kronor årligen.<sup>10</sup>

Det skulle kunna övervägas om det finns möjlighet att underlätta gränsdragningen mellan serveringstjänster och mat för avhämtning genom någon slags förtydligande av ML:s bestämmelse om reducerad moms på livsmedel. Vad som utgör försäljning av livsmedel och vad som skall anses som restaurangtjänst har behandlats av EG-domstolen. Av EG-domstolens praxis framgår att frågan huruvida transaktioner av ett visst slag skall betraktas som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Restaurangtjänster kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Livsmedel för avhämtning som inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra konsumtion på därför avsedd plats utgör däremot leverans av

---

<sup>9</sup> Se även RSV:s rapport 1985:4 Förenklingsregler inom mervärdesskatten Enklare moms!, där RSV lämnade synpunkter på den dåvarande reduceringsregeln för serveringstjänster. Synpunkterna finns beskrivna i delbetänkandet bilaga 2 (s. 88 i bilagedelen).

<sup>10</sup> Enligt kommissionens förslag är det också möjligt att låta servering av alkoholhaltiga drycker omfattas av reducerad skattesats. I det angivna beloppet ingår emellertid inte servering av sprit, vin och starköl. Om även sådan servering skulle omfattas av en reducerad skattesats på restaurangtjänster kan den statsfinansiella effekten istället beräknas till cirka 6,7 miljarder kronor. Beräkningen har gjorts på basis av uppgifter från SCB om vägningstal för COICOP-grupper och varor/tjänster samt prognos beträffande privatkonsumtionen från Ekonomiska Avdelningen på Finansdepartementet.

vara.<sup>11</sup> En bedömning av om ett tillhandahållande avser en restaurangtjänst eller är en leverans av livsmedel för avhämtning skall göras i enlighet med vad EG-domstolen fastslagit. En sådan bedömning är i hög grad beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Det är därför svårt att göra några generella bedömningar av i vilka situationer något skall betraktas som restaurangtjänster eller leverans av livsmedel. Enligt utredningens mening är det inte möjligt att i lag närmare reglera hur en sådan bedömning skall gå till.

Ett sätt att förenkla systemet som är möjligt att genomföra enligt sjätte direktivet är att livsmedel beskattas med normalskattesatsen. Livsmedel och restaurangtjänster skulle därigenom beskattas med samma skattesats. Genom en sådan åtgärd skulle de nuvarande avgränsnings- och konkurrensproblemen gentemot olika serveringstjänster helt undvikas. Vidare skulle livsmedel beskattas med samma skattesats som naturläkemedel. Även det problemet skulle således undvikas. Avgränsningar avseende råvaror skulle inte heller vara nödvändiga längre. Några nya gränsdragningsproblem kan inte förväntas uppkomma vid en sådan förändring. Vissa tillämpningsproblem mellan serveringstjänster och hotelltjänster (12 %) respektive persontransporttjänster (6 %) skulle dock fortfarande finnas kvar så länge dessa områden omfattas av reducerad skattesats.

Den reducerade skattesatsen på livsmedel berör ett stort antal företag inom bl.a. livsmedelsbranschen, restaurangbranschen och dagligvaruhandeln. Många av dessa företag måste idag använda två eller flera skattesatser vid sin momsredovisning. Skatteverket har i en rapport om företagens fullgörandekostnader för moms uppskattat merkostnaden för att hantera flera skattesatser till ca 500 miljoner kronor per år.<sup>12</sup> Denna merkostnad utgör cirka 9 procent av de totala fullgörandekostnaderna och 30 procent för de företag som har mer än en skattesats. I rapporten har man funnit att företagens fullgörandekostnader stiger med ett ökat antal momssatser som de behöver hantera.<sup>13</sup> En faktor som undersökts är också om den omständigheten att företagen har datoriserade redovisningssystem skulle kunna minska fullgörandekostnaderna för företag

<sup>11</sup> Mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien [REG 1996 s. I-02395].

<sup>12</sup> Skatteverkets rapport 2006:3, Krånglig moms en företagsbroms? – Om företagens fullgörandekostnader för moms, s. 62. Med fullgörandekostnader avses de kostnader som företagen har för att fullgöra sina skyldigheter enligt gällande skattelagstiftning och skatteadministrativa rutiner (s. 13).

<sup>13</sup> Sid. 57 i rapporten.

som hanterar flera skattesatser. Rapporten ger dock inget stöd för att förekomsten av ett datoriserat redovisningssystem skulle minska kostnader för att hantera flera skattesatser.<sup>14</sup> Antalet företag som hanterar flera skattesatser är särskilt stort inom restaurangsektorn och för butiks- och stormarknadshandel med livsmedel.<sup>15</sup> Vid en förändring som innebär att livsmedel beskattas med normal-skattesatsen skulle en stor andel av dessa företag få färre antal skattesatser att hantera. Fullgörandekostnaderna för dessa företag borde därmed minska vid en sådan förändring.

En sådan förändring bör också medföra förenklingar för Tullverket och Skattverket som skall kontrollera att reglerna efterlevs. Tullverket har i sitt remissyttrande framfört att gränsdragningsproblemen varit stora inom livsmedelsområdet. För Tullverkets del är det främst avgränsningen avseende olika råvaror och insatsvaror som medfört problem. Förekomsten av olika skattesatser vid försäljning av livsmedel och vid tillhandahållande av serveringstjänster medför att kontroll av om rätt skatt redovisats är besvärlig, tidsödande och resurskrävande för Skatteverket. Även kontrollen av om skatt redovisats enligt rätt skattesats inom dagligvaruhandeln, där såväl livsmedel som andra varor säljs, kan vara tidskrävande för Skatteverket.<sup>16</sup>

Ett avskaffande av den reducerade skattesatsen för livsmedel skulle således medföra betydande fördelar ur administrativ synpunkt och ur konkurrens-, och avgränsningssynpunkt.

### **3.3 Utgångspunkter för utredningens fortsatta analys av livsmedelsmomsen**

#### **3.3.1 Inledning**

Syftet med följande avsnitt är att, mot bakgrund av de motiv som anfördes för den reducerade skattesatsen på livsmedel som infördes 1996, presentera ett fördjupat och utvidgat underlag rörande användning av reducerad moms för livsmedel i fördelningsspolitiskt syfte. Underlaget skall kunna utgöra grund för ställningstagande rörande fortsatt användning av reducerad skattesats på livsmedel.

Först skildras i korthet, och som en allmän bakgrund till det som följer, inkomstutvecklingen i Sverige sedan början av 1990-talet,

---

<sup>14</sup> Sid. 59 i rapporten.

<sup>15</sup> Se bilaga 4 (s. 102) i rapporten.

<sup>16</sup> Se vidare i delbetänkandet SOU 2005:57, s. 297–299.

den ekonomiska standarden för olika typer av hushåll samt något om vilka instrument som finns för omfördelning och ekonomiskt stöd i Sverige.

Därpå följer en kort introduktion om mervärdesskatt från fördelningspolitiska utgångspunkter. Ett antal centrala begrepp och faktorer av betydelse introduceras översiktligt.

Möjligheterna till stöd och omfördelning via en lägre mervärdesskatt på livsmedel än på övriga varor och tjänster diskuteras mer ingående i följande avsnitt. Här behandlas först frågan om den s.k. skatteincidensen, dvs. vem som bär bördan av skatten/gynnas av en skattenedsättning genom förändringar i priser, vinster och löner. De fördelningspolitiska effekter man önskat uppnå förutsätter ju att det är konsumenterna som gynnas av en lägre skattesats på livsmedel. Av betydelse blir att särskilt belysa om de marknadsförhållanden som råder inom livsmedelsområdet kan förväntas ha någon inverkan på genomslaget på konsumentpriserna. Avsnittet baseras i första hand på resultat från en teoretisk analys som utredningen låtit göra och som redovisas i bilaga.

Därefter skildras och diskuteras den faktiska utvecklingen av konsumtionsmönster för olika hushållstyper i Sverige sedan 1995, utifrån material redovisat i bilaga som utredningen låtit SCB ta fram på basis av de s.k. HUT-undersökningarna. Detta kompletteras med uppgifter rörande tidigare år hämtat från offentliga utredningar. Det bör betonas att någon fullständig jämförbarhet emellan dessa tidigare år och SCB:s redovisning inte är möjligt av statistiska skäl.

Därpå följer en fördelningspolitisk redogörelse av effekter och träffsäkerhet för den reducerade matmomsen. Inledningsvis presenteras resultat från några schematiska räkneexempel, konstruerade i pedagogiskt syfte, redovisade i bilaga. Redogörelsen av faktiska fördelningseffekter utgår från totalkostnaden för den reducerade matmomsen i 2006 års kostnadsläge. Beräkningarna bygger i övrigt på fullständigt prisgenomslag för momssänkningen och utförs i en statisk analysmodell, FASIT, på basis av HUT 2004. Med hjälp av modellen redovisas sedan effekter till följd av ett slopande av den reducerade skattesatsen för livsmedel kombinerat med en sänkning av normalskattesats som sammantaget innebär oförändrade momsinkomster. Vidare diskuteras kortfattat möjligheter att åstadkomma stöd och omfördelning till hushåll med låga inkomster och/eller med barn och behovet av sådana åtgärder i

kompensatoriskt syfte vid ett slopande av den reducerade skattesatsen för livsmedel i kombination med en sänkt normalskattesats.

Vidare redovisas och jämförs resultaten från en dynamisk modellanalys av vilka fördelningseffekter som uppkommer vid en omläggning av mervärdesskattesystemet som innebär att den reducerade skattesatsen för livsmedel slopas och normalskattesatsen sänks till en nivå som ger oförändrade skatteinkomster. I modellen sker anpassningar av konsumtionsbeteendet till följd av förändrade prisrelationer. Analysen beskrivs närmare i bilaga 6.

Avslutningsvis redovisas utredningens sammanfattande överväganden beträffande livsmedelsmomsen.

### **3.3.2 Inkomstutveckling, inkomstspridning och instrument för fördelningspolitisk omfördelning i Sverige**

Frågan om fortsatt låg mervärdesskatt på livsmedel i fördelningspolitiskt syfte är givetvis kopplad till inkomstutvecklingen i samhället i stort och hur denna skiljer sig åt mellan olika grupper av hushåll.

Följande fördelningspolitiska redogörelse av situationen i Sverige är i huvudsak baserad på den redogörelse som regeringen lämnat i anslutning till den ekonomiska vårpropositionen år 2006 (prop. 2005/06:100, bilaga 3).

Vid ingången till 1990-talet hade Sverige bakom sig en period av lång och ihållande högkonjunktur. Under 1980-talet hade hushållens inkomster ökat och även inkomstspridningen blev större. Skatteomläggningen 1990–91 innebar bl.a. att fler inkomster blev föremål för beskattning och att man skilde på beskattning av förvärvsinkomster och kapital.

Nedgången i den svenska ekonomin i början på 1990-talet innebar att BNP minskade tre år i rad och att hushållens inkomster från eget arbete minskade i takt med att sysselsättningen föll och arbetslösheten sköt i höjden. Hushållen erfor minskade inkomster fram till mitten av 1990-talet. Därefter började inkomsterna stiga. Hushållens ekonomiska standard som helhet ökade med 15 procent mellan 1991 och 2004.

Inkomstspridningen fortsatte emellertid att öka och följde den trend som uppstått på 1980-talet. I internationella jämförelser tillhör Sverige dock fortfarande ett av de länder som har den lägsta inkomstspridningen och lägst andel ekonomiskt svaga.

Spridningen av ekonomisk standard mätt med den s.k. Gini-koefficienten ökade med 13 procent mellan 1991 och 2004.<sup>17</sup> Spridningen ökade framför allt under den andra halvan av 1990-talet. Därefter har inkomstspridningen varit relativt stabil.

Den ökade inkomstspridningen beror främst på att inkomstandelen för de med högst ekonomisk standard har ökat något sedan 1991. Den tiondel av befolkningen som har de högsta inkomsterna ökade sin andel av de totala inkomsterna från 20 procent 1991 till 22 procent 2004.

Generellt gäller att ensamstående och äldre pensionärer har en sämre standard än yngre och sammanboende, vilket framgår av tabell 3.1.

---

<sup>17</sup> Det vanligaste måttet på ojämnheten i inkomstfördelningen, vilket kan anta ett värde mellan noll och ett. Koefficienten beräknas utifrån den s.k. Lorenz-kurvan, vilken definieras utifrån den kumulativa inkomsten från den fattigaste till den rikaste individen i populationen. Om alla individer har exakt lika stora inkomster antar Gini-koefficienten värdet noll. Om alla inkomster tillfaller en individ antar den värdet ett. Måttet anger även den del av inkomstsumman som måste omfördelas för att total jämnhet i fördelningen skall uppnås.

**Tabell 3.1 Ekonomisk standard 2004 samt förändring 1991–2004 för olika hushållstyper, median, kronor i 2005 års priser, samt förändring, procent**

Hushållstyp	Andel av individer	Ekonomisk standard <sup>18</sup>	Förändring 1991–2004
Kvinna ensam med barn	2,0	115 400	4
Kvinna ensam 20–44 år	3,3	134 500	7
Kvinna ensam 45–64 år	2,8	164 600	13
Kvinna ensam 65–74 år	2,5	120 000	19
Kvinna ensam 75 +	3,6	109 600	22
Man ensam med barn	0,4	134 300	-4
Man ensam 20–44 år	6,1	153 500	9
Man ensam 45–64 år	2,7	166 900	14
Man ensam 65–74 år	1,0	121 900	4
Man ensam 75 +	1,1	119 300	30
Sammanboende med barn	20,5	163 600	17
Sammanboende 20–44 år	7,1	192 500	10
Sammanboende 45–64 år	12,7	211 300	17
Sammanboende 65–74 år	6,2	158 100	25
Sammanboende 75 +	3,0	128 800	32
Barn	25,0	150 000	15
Samtliga	100,0	157 900	15

Källa: Prop.2005/06:100, bilaga 3.

Högst standard har som framgår av tabellen sammanboende hushåll i åldern 45–64 år utan barn. Lägst standard har äldre pensionärshushåll, i synnerhet kvinnor, och ensamstående kvinnor med barn. Andelen ensamstående kvinnor med barn är fem gånger högre än andelen ensamstående män med barn.

Efter en mindre relativ försämring under 1990-talet är barnfamiljernas relativa ekonomiska standard nu ungefär densamma som 1991. Efter 1997 har en återhämtning skett i takt med att situationen på arbetsmarknaden förbättrats och även till följd av vissa reformer som genomförts i syfte att förbättra barnfamiljernas situation. Även om utvecklingen generellt har varit positiv så skiljer sig situationen åt för olika barn. Andelen barn med en ekonomisk

<sup>18</sup> Den ekonomiska standarden beräknas för en genomsnittlig hushållsmedlem genom att hushållets disponibla inkomst divideras med en hushållsvikt som beror av antalet vuxna och barn i hushållet. Den ekonomiska situationen i hushåll av olika storlek blir därmed jämförbar för vuxna och eventuella barn.

standard som är lägre än 50 procent av medianen, har ökat från 2,9 procent 1991 till 4,5 procent 2004.

Inkomsterna för de med lägst inkomst har ökat reallt sedan 1991, men ökningen har varit mindre än ökningen i medianinkomst. Andelen hushåll med svag ekonomi, definierad som högst 60 procent av medianen, uppgick till cirka 9 procent 2004, en ökning med 1,3 procentenheter sedan 1997.

Som grupp har ålderspensionärernas standard ökat i jämn takt sedan 1991, även om den fortfarande ligger under genomsnittet i befolkningen. Orsakerna till ökningen är flera. För det första ökar successivt andelen yngre pensionärer med högre ATP. För det andra påverkas inte pensionärer direkt av läget på arbetsmarknaden. Slutligen påverkade besparingar i de offentliga transfereringarna under 1990-talet inte pensionärgruppen i samma utsträckning som övriga grupper.

Det finns dock betydande skillnader i ekonomisk standard mellan olika pensionärshushåll. Ökningen av andelen ekonomiskt svaga hushåll var störst för ensamstående pensionärer, särskilt i åldern över 75 år och för ensamstående kvinnor i alla åldrar. De ålderspensionärer som har lägst inkomst är ofta äldre kvinnor som inte varit förvärvsaktiva och därför har låg eller ingen ATP-pension.

Den ekonomiska standarden för ungdomar (18–24 år) har försämrats sedan 1991. Den relativa standarden sjönk fram till mitten av 1990-talet och fram till 1996 sjönk inkomstnivån även reallt. Därefter stabiliserades ungdomarnas relativa standard på en betydligt lägre nivå än 1991 för att 2001 ytterligare falla. Huvudorsaken till denna utveckling är att allt färre ungdomar yrkesarbetar. Situationen på arbetsmarknaden och utbyggnaden av högskolan gör att allt fler ungdomar studerar med lägre inkomst som följd. Sysselsättningsgraden för ungdomar sjönk från 60 procent 1991 till 40 procent 1997. År 2005 var sysselsättningsgraden 43 procent.

Medianinkomsten har under perioden ökat reallt medan prisindexerade transfereringar, liksom socialbidragsnivån, inte ökat i samma omfattning. De som varaktigt lever på sådana ersättningar har därför i vissa fall fått en ekonomisk standard på mindre än 60 procent av medianinkomsten.

Under år 2004 fick 6 procent av hushållen socialbidrag någon gång under året, vilket var en ungefär lika stor andel som året innan. Av socialbidragstagarna var 38 procent män utan barn och 24 procent kvinnor utan barn. Risken för att bli beroende av social-



bidrag inom en viss typ av hushåll var vanligast bland ensamstående kvinnor med barn. Av dessa fick 22 procent socialbidrag någon gång under året, att jämföra med 9 procent för ensamstående män. Risker är minst för personer över 65 år, endast en procent för såväl kvinnor som män. Störst var risken i åldern 20–24 år, 10 procent för män och 11 procent för kvinnor.

Vilka instrument finns då för att påverka fördelning av inkomster och ekonomisk standard i Sverige?

Skattesystemet genom exempelvis inkomstbeskattningen är givetvis något som påverkar inkomstfördelningen i samhället. Skattereformen 1990–1991 har utvärderats bl.a. avseende effekterna på inkomstfördelningen (se bilaga till SOU 1995:104). Enligt denna jämförelse av inkomstfördelningen före skatt med fördelningen efter skatt och bidrag har skattesystemets utjämnings-effekt minskat jämfört med före skattereformen. Basbreddningar och begränsningar av underskottsavdragens värde uppvägs inte effekterna av lägre marginalskatter. När hänsyn tas till skillnader i försörjningsbörda och hela befolkningen beaktas motverkades dock detta av höjda barn- och bostadsbidrag. Det har skett en ökad omfördelning mellan olika grupper, från ensamstående och par utan barn till barnfamiljer. Bidragen har alltså fått en mer central roll för att omfördela inkomster än tidigare.

En betydande del av transfereringar och bidrag regleras via socialförsäkringen. Den svenska socialförsäkringen gäller för alla som bor eller arbetar i Sverige. Den ger ekonomiskt skydd till familjer och barn, till personer med funktionshinder samt vid sjukdom, arbetsskada och ålderdom. Barnbidrag infördes 1947. Allmän sjukförsäkring med inkomstrelaterad sjukersättning och subventionerad sjukvård infördes år 1955 liksom en yrkesskadeförsäkring. År 1960 infördes allmän tilläggspension, ATP. Föräldraförsäkring infördes år 1974 och 1977 arbetsskadeförsäkring. Rehabiliteringspenning infördes år 1992 och ett nytt pensionssystem 1999. Totalt finns nu närmare femtio olika förmåner eller bidrag inom socialförsäkringen och år 2005 utbetalades sammanlagt nästan 400 miljarder kronor från försäkringen.

Arbetslöshetsförsäkring infördes år 1935. För år 2006 finns anvisat närmare 46 miljarder kronor på statsbudgeten till bidrag till arbetslöshetsersättning och aktivitetsstöd. Även inom studiestöds-systemet sker en omfördelning av inkomster genom bidragsdelen av studiestödet.

Frågan om mervärdesskatt i fördelningspolitiskt syfte, främst genom lägre skatt på livsmedel, har diskuterats länge, i princip allt sedan mervärdesskatt infördes år 1969. Redan 1972 års skatteutredning lämnade i sitt slutbetänkande (SOU 1977:91) en redogörelse av effekterna från fördelningspolitiska och administrativa utgångspunkter av ett borttagande eller en sänkning av mervärdesskatten på livsmedel. De positiva effekterna från fördelningspolitisk utgångspunkt innebar enligt utredningen en större relativ skattelättnad för låginkomsttagare än för höginkomsttagare samt – liksom när effekten räknades i absoluta tal – en större lättnad för barnfamiljer än för mindre hushåll. Detta bedömdes dock inte upp väga de negativa effekterna från praktiska, administrativa och kontrolltekniska utgångspunkter, varför kommittén avstod från att lämna något förslag om reducerad skattesats för livsmedel.

Frågan om mervärdesskatt i fördelningspolitiskt syfte övervägdes också i samband med skattereformen 1991 av den kommitté som hade i uppdrag att se över området för indirekt beskattning (SOU 1989:35). Kommittén skulle bl.a. ta ställning till om det borde införas lägre skattesats på viss konsumtion och då framför allt på livsmedel. I samband med den lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1991 uttalade departementschefen att han delade kommitténs uppfattning att skatten borde vara generell och att undantag från skatteplikten enbart borde förekomma i undantagsfall och då vara särskilt motiverade. Mot denna bakgrund föreslog regeringen att de s.k. reduceringsreglerna (som till sin verkan påminde om reducerade skattesatser) skulle slopas (prop. 1989/90:111).

Redan den 1 januari 1992 gjordes dock det första avsteget från principen att enbart tillämpa en skattesats då skattesatsen för livsmedel, servering, hotell och camping, resor och transport i skidliftar sänktes från 25 till 18 procent. När det gäller livsmedel var syftet med detta att begränsa inflationstrycket i ekonomin, vilket beskrivits tidigare.

När skattesatsen på livsmedel sänktes igen 1996 anfördes dock, som beskrevs tidigare, som huvudsakligt motiv de förväntat positiva fördelningspolitiska effekterna.

### 3.4 Mervärdesskatt och fördelningspolitik i teori och praktik

Mervärdesskatt har under de senaste 10–15 åren introducerats i många utvecklingsländer liksom i många länder inom det forna östblocket, och utgör idag en betydande finansieringskälla för offentliga utgifter i mer än 135 länder.<sup>19</sup> Utvecklingen har inneburit att ca 70 procent av världens befolkning lever i länder där mervärdesskatt tas ut och skatten svarar för ca en fjärdedel av staternas inkomster.

I samband med att mervärdesskatt har övervägts och introducerats har länder med skilda förutsättningar, nationella och kulturella värderingar och historia ställts inför komplexa frågeställningar som rör skattesystemets syfte, struktur och avgränsningar. Är mervärdesskatt framförallt en komplicerad och regressiv skatt eller är den tvärtom möjlig att konstruera på ett sätt som innebär administrativ förenkling och ökad progressivitet i förhållande till alternativen? Finns det länder som inte lämpar sig alls för mervärdesskatt?

Det finns en allmän uppfattning om mervärdesskatt som en regressiv skatt som bidrar till ökad inkomstspredning i ett land. Som väntat visar studier att mervärdesskattesystem med bred bas och enkel struktur är regressiva när skattebörda relateras till inkomst (eftersom andelen inkomster som spenderas tenderar att minska ju högre inkomsten blir) och proportionella när skattebördan relateras till total konsumtion. Ett flertal studier visar också att differentiering av skattesatser och undantag kan öka progressiviteten, åtminstone när skattebörda relateras till konsumtion. För t.ex. Storbritannien visar en OECD studie från 1988 att skatt relaterad till total konsumtion ökar från 6,3 procent för den tiondel av befolkningen som har lägst inkomster till 9,5 procent för den tiondel som har de högsta inkomsterna.

En fråga som tilldragit sig intresse är just den om hur många, och vilka, skattesatser som skall finnas liksom nivåerna för dessa. Ett mönster är att skattesatserna är högre i Västeuropa och i länder från det forna östblocket än i andra delar av världen. Västeuropa tillsammans med Nordafrika och Mellanöstern har dessutom de mest komplexa skattestrukturerna när det gäller antal skattesatser. I länder som tämligen nyligen infört mervärdesskatt, som i stora

---

<sup>19</sup> Framställningen i detta avsnitt är i huvudsak baserad på Ebrill, Keen, Bodin and Perry, 2001, *The Modern VAT* (International Monetary Fund).

delar av Afrika och inom det forna östblocket, finner man de enklaste skattesatsstrukturerna. Intressant är också att en majoritet av de länder som infört mervärdesskatt under de senaste 10-15 åren har valt att införa ett system med en enda skattesats.

**Tabell 3.2 Procentuell fördelning år 2004 av länder med mervärdesskatt efter antal skattesatser**

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

*Källa:* International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD, 2004); och Corporate Taxes 2003–2004, Worldwide Summaries (PricewaterhouseCoopers).

Det tycks även finnas ett samband mellan hur länge som ett land har tillämpat mervärdesbeskattning och antalet skattesatser på så sätt att skattesatsstrukturen med tiden tenderar att bli mer komplex.

I den ekonomiska litteratur som finns angående indirekt beskattning är det främst två problemområden som är föremål för diskussion. Det första gäller skattens effekter för den samhälls-ekonomiska effektiviteten, dvs. de samhällsekonomiska kostnaderna till följd av ett visst skattesystem. Denna fråga diskuterades tämligen utförligt i delbetänkandet, varför det här i huvudsak hänvisas till den redogörelse som lämnades kring detta i delbetänkandets kapitel 11 och 12 samt i bilaga 5 (SOU 2005:57). Den andra frågan som tilldrar sig allmänt intresse gäller skattesystemets effekter för inkomstfördelningen i ett land.

Nationalekonomer har länge diskuterat under vilka förutsättningar som indirekta skatter skall vara enhetliga eller differentierade. Centrala frågor är huruvida det förekommer inkomstbeskattning och hur denna i så fall fungerar och om det förekommer ekonomiska bidrag och transfereringar till mindre bemedlade i samhället. Data rörande konsumtion, konsumtionsmönster och konsumtionsbenägenhet för olika grupper gör det ofta möjligt att bilda sig en uppfattning om hur bidrag och transfereringar till hushåll med låga inkomster fungerar. Om konsumtionsmönstren varierar kraftigt mellan hushåll med olika inkomster eller om bidragssystemen är dåligt utvecklade och/eller inte omfattar vissa fattiga hushåll kan man hävda att de fördelningspolitiska argumenten för en differentiering av den indirekta beskattningen är

starka.<sup>20</sup> Om differentiering i enlighet med olika varors och tjänsters priselasticitet kan vara svår att genomföra till följd av bristande information, är differentiering på basis av vilka i ett land (rika eller fattiga) som konsumerar olika varor och tjänster däremot ofta ingen omöjlig uppgift.<sup>21</sup> Detta torde särskilt gälla för länder inom tredje världen med stor inkomstspridning.

Från fördelningspolitiska utgångspunkter kan det alltså vara önskvärt att beskatta sådana varor och tjänster högre som svarar för en större andel av utgifterna hos bättre bemedlade i samhället. En förutsättning är alltså att inte alla hushåll oavsett inkomst spenderar på ett sätt som innebär att konsumtionsandelarna för olika varor och tjänster är identiska. I så fall är det inte möjligt att uppnå någon form av omfördelning av skattebördan genom att beskatta vissa varor högre än andra. Då detta i allmänhet inte är fallet kan det dock, särskilt om andra instrument för påverkan på inkomstfördelningen saknas, vara av värde att differentiera den indirekta beskattningen i syfte att uppnå fördelningspolitiska mål. Livsmedel är typexemplet på en vara som ofta beskattas lättare med hänvisning till fördelningseffekterna (eftersom livsmedel normalt kan antas svara för en större andel av utgifterna för hushåll med lägre inkomster).<sup>22</sup>

En fråga är hur stora möjligheterna till omfördelning via indirekt beskattning är. Möjligheterna till omfördelning beror på hur stora skillnader i konsumtionsmönster som finns mellan välbärgade och mindre bemedlade hushåll. Vid rimliga variationer kan man visa att den omfördelning som är möjlig trots allt är tämligen begränsad. Detta beror på att även om utgiftsandelen för en vara, som

---

<sup>20</sup> Stern, Nicholas, 1990, "Uniformity versus selectivity in indirect taxation", *Economics and Politics*, sid 83-108, volume 2.

<sup>21</sup> "For most countries the empirical generalisation that it is the rich who consume Rolls-Royces, Mercedes-Benz and Cadillacs is unlikely to be badly wrong. Certainly one can be more confident about such matters than differential compensated cross-price elasticities with leisure.", s. 105, Stern, Nicholas, 1990, "Uniformity versus selectivity in indirect taxation", *Economics and Politics*, s. 83-108, volume 2.

<sup>22</sup> En annan aspekt är huruvida intressegrupper och lobbyister har intresse av att driva differentiering av skattesatser i eget intresse. I den generella nationalekonomiska teorin avser analysen en konkurrensutsatt ekonomi. I sådana modeller finns det inget utrymme för monopolister att öka sina vinster via strategiskt prisbeteende. Man kan inte utgå från att detta med nödvändighet är en adekvat beskrivning av verkliga förhållanden och det bör noteras att vissa företag, åtminstone på kort sikt, under vissa förhållanden sannolikt kan öka sin vinst om skattesatsen sänks. Man kan därför förvänta sig, vilket också sker, att representanter för vissa företag och deras organisationer bearbetar regeringar i syfte att få till en förmånligare beskattning inom sitt område. Detta är frågor som vi återkommer till nedan när vi diskuterar incidensfrågan i avsnitt 3.5.2, dvs. om det är producenterna eller konsumenterna som bär bördan, eller som här gynnas av skattenedsättning, till följd av en reducerad livsmedelsmoms i Sverige.

livsmedel, är mycket större för den fattiga delen av befolkning så lägger de välbärgade rent beloppsmässigt ofta ner mycket mer pengar på mat än vad de fattiga gör. Detta innebär att en stor del av de medel som används för att subventionera mat till fattiga i själva verket gynnar mer välbärgade (för en schematisk illustration i siffror se bilaga 5).

Dessa frågor behandlades i en artikel i *Journal of Public Economics* 1983, vars syfte var att utifrån en teoretisk genomgång kvantifiera hur stor omfördelning som kan uppnås genom indirekt beskattning.<sup>23</sup> Resultatet är ett försök till uppskattning av maximal fördelningseffekt definierad som omfördelning till det minst bemädlade hushållet givet balanserad budget. Enligt artikeln är resultatet begränsat även vid stora inkomstskillnader i samhället. Författaren menar att i varje realistisk situation är möjligheterna än mer begränsade, vilket belyses med en kvantifiering utifrån data från Storbritannien.

Inkomstbeskattning är vanligtvis en mer effektiv och direkt väg att påverka inkomstfördelningen i ett land än differentiering av mervärdesskatt. Det kan även hävdas att subventioner på budgetens utgiftssida, såsom inom utbildning och hälso- och sjukvård, är effektivare för att uppnå fördelningspolitiska mål än mervärdesskattesatsdifferentiering.

Det finns anledning att här observera de skillnader som ofta finns mellan utvecklingsländer och mer industrialiserade länder. Många u-länder saknar väl fungerande inkomstbeskattning och skälen för att differentiera mervärdesskatten kan då vara starkare. Frågan om differentiering av mervärdesskatt eller inte i fördelningspolitiskt syfte är i mångt och mycket en empirisk fråga som måste värderas bl.a. utifrån vilka andra möjligheter till omfördelning som står till buds.

Det förefaller också som om värdet av ytterligare en mervärdesskattesats faller snabbt i de fall det finns åtminstone några andra instrument för omfördelning, samtidigt som kostnaderna för differentieringen stiger. Detta betyder att även om det kan finnas ett värde i att introducera en andra mervärdesskattesats så är det osannolikt att det finns så mycket att vinna på att introducera en tredje, och särskilt inte en fjärde eller femte.

Det är inte heller så att färre skattesatser alltid är till men för inkomstfördelningen i ett land. I en artikel från 2001 redovisas en

<sup>23</sup> Sah, Raaj Kumar, 1983, "How much redistribution is possible through commodity taxes?", *Journal of Public Economics* 20, s. 89–101.

utvärdering på basis av två olika modeller av de fördelningspolitiska effekterna av förändringar av mervärdesskattesystemet i Italien under 1990-talet (1995 respektive 1997).<sup>24</sup> Resultatet är att omfördelningen av köpkraft mellan hushållen de facto påverkades positivt när antalet skattesatser reducerades från fyra till tre. Detta berodde på ökad träffsäkerhet i val av skattesats när det gällde varor och tjänster av stor fördelningspolitisk betydelse. Vidare visade en simulering av en inkomstneutral förändring av moms-systemet i enlighet med EU:s mervärdesskattedirektiv att en ytterligare reduktion av antalet skattesatser till två skulle ha kunnat öka omfördelningen av köpkraft i Italien, beroende på differentieringens utformning och val av skattesatsnivå för den reducerade skattesatsen.

Vidare kan sägas att även hur andra delar av mervärdesskattesystemet är konstruerat kan få effekter för fördelningspolitiken. Att använda undantag för exempelvis vissa livsmedel, hälsovård och utbildning kan vara exempel på detta.

När det gäller utvecklingsländer är erfarenheten mer begränsad, men det finns studier som rör mervärdesskattesystemen i Madagaskar, Elfenbenskusten, Guinea och Tanzania vilka visar att de fattigas andel av momsinsbetalningarna där är lägre än deras andel av konsumtionen. Mervärdesskattesystemet visar sig dessutom i dessa fall vara mer progressivt än de skatter den ersatt.

Huruvida den ökade komplexitet i skattesystemet som en differentiering kräver är berättigad eller ej är givetvis en annan fråga. Studier har visat att den ökade progressiviteten ofta sker till priset av samhällsekonomisk ineffektivitet och ökad administrativ börda och att andra skatter som t.ex. inkomstskatt i allmänhet är mer progressiva än mervärdesskatten.

Jämförelser med hjälp av en simuleringsmodell har gjorts inom EU av mervärdesskattesystemets omfördelningseffekt i jämförelse med andra delar av skatte- och transfereringssystemet.<sup>25</sup>

Mervärdesskattesystemen befanns vara regressiva i länderna (EU 15) när mervärdesskatten relaterades till inkomst, beroende på att hushåll med lägre inkomster sparade mindre. Mätt i relation till totala utgifter var dock mervärdesskattesystemen svagt progressiva, eftersom hushåll med lägre inkomster i högre grad konsumerade

<sup>24</sup> Liberati, Paolo, 2001, "The Distributional Effects of Indirect Tax Changes in Italy", *International Tax and Public Finance*, 8, s. 27–51.

<sup>25</sup> EUROMOD Working Paper no. EM7/01, *Modelling the Redistributive Impact of Indirect Taxes in Europe: An Application of EUROMOD*, juni 2004.

varor och tjänster med reducerade skattesatser. Livsmedel svarade för en budgetandel som varierade från 16,1 procent i Nederländerna till 34 procent i Portugal och där Sverige låg på 20 procent. Detta är konsistent med det faktum att inkomstelasticiteten för livsmedel är låg. I länder med högre inkomster finns det helt enkelt fler välbärgade, vilket gör att budgetandelen sjunker. Skatte- och bidragssystemen visade sig sammantaget minska skillnaderna före skatter och bidrag med ca 40 procent i länderna. Bidrag och pensioner hade störst inverkan, följt av direkt beskattning. Indirekt beskattning visade sig ha en begränsad men dock regressiv effekt. Inkomstomfördelningen befanns vara störst i Finland, Danmark och Sverige, en konsekvens av de generella bidragssystem som finns där. Skattesystemens omfördelningseffekt var emellertid större i länderna Österrike, Belgien, Frankrike, Nederländerna, Tyskland och Luxemburg, främst till följd av den större (och regressiva) roll som indirekta skatter spelade i länderna i den föregående gruppen (däribland Sverige).

Mervärdesskattens roll för fördelningspolitiken i ett land bör kanske snarast ses i ett vidare sammanhang som beaktar vilka alternativ som står till buds och där även utgiftssidan ingår. En i och för sig regressiv mervärdesskatt kan vara det bästa sättet för ett land att finansiera insatser på utgiftssidan vars syfte är att minska fattigdom och utjämna inkomster. Mervärdesskatt kan också visa sig vara det första steget i en reformprocess som så småningom leder fram till en effektiv direkt beskattning, t.ex. inkomstbeskattning.

### **3.5 Skatteincidens och skillnader i konsumtionsmönster**

#### **3.5.1 Inledning**

En fördelningspolitisk åtgärd syftar ofta till att stödja en viss grupp. En stödform kan emellertid i vissa fall endast i delar avgränsas till just den grupp man vill stödja. Det är därför av intresse generellt att se hur ett visst stöd spiller över också på andra, icke-avsedda, grupper. Ett sådant ”spill” kan betraktas som en indirekt kostnad för stödet och medför en lägre grad av träffsäkerhet för stödet.



Om den indirekta kostnaden för ett stöd är stor i förhållande till det direkta, avsedda, stödet är stödet i princip ineffektivt. Frågan är då om det finns andra stödformer som på ett mer effektivt sätt ger den avsedda stödeffekten.

Om stödet sammankopplas med en viss finansiering och den finansieringskällan är dyr (exempelvis i form av snedvridningar till följd av viss form av beskattning) är detta också en faktor att ta hänsyn till. Det gäller särskilt om finansieringen täcker en stor icke-avsedd indirekt kostnad till följd av stödet. Kostnaden för spillet blir då i praktiken ännu större (dvs. den "totala indirekta kostnaden för stödet").

Hur är det då med nedsättningen av matmoms för att stödja vissa grupper? Den lägre skattesatsen kan förväntas komma alla konsumenter av livsmedel till del, givet att skattenedsättningen också ger utslag i konsumentpriserna.

För den fortsatta diskussionen om matmomsen som fördelningspolitiskt instrument behöver ett antal frågeställningar analyseras rörande möjligheterna att med hjälp av skattesatsförändringar åstadkomma stöd till hushåll med låga inkomster och/eller barn och, generellt, en omfördelning mellan hushåll.

Två fördelningsfrågor är aktuella. Den första rör fördelningen av skattenedsättningen mellan producenter och konsumenter, dvs. den s.k. skatteincidensen, även om man med detta begrepp vanligtvis föreställer sig fördelning av skattebörd. En första förutsättning för att önskvärda fördelningspolitiska effekter skall kunna uppstå är ju att en skattenedsättning på livsmedel också ger utslag i konsumentpriserna. Denna fråga diskuteras i avsnitt 3.5.2 nedan samt i bilaga 3.

Den andra frågan gäller fördelningen av skattenedsättningen mellan konsumenter med olika inkomstnivåer liksom mellan hushåll med respektive utan barn. En nedsättning av skatten på livsmedel som ger utslag i konsumentpriserna kommer ju alla konsumenter av livsmedel till del. En förutsättning för att nedsättningen särskilt skall gynna hushåll med lägre inkomster och/eller barn är att konsumtionen av livsmedel i dessa grupper, åtminstone relativt sett, ligger på en högre nivå än i de övriga hushåll som också gynnas av nedsättningen

I avsnitt 3.5.3 presenteras uppgifter rörande den faktiska utvecklingen i Sverige över tid av konsumtionsandelar och konsumtionsutgifter för livsmedel för olika inkomstgrupper och hushållstyper, främst utifrån material som utredningen låtit SCB ta fram avseende

1995–2005 redovisat i bilaga 4. Denna redovisning kompletteras med en del annat material rörande tidigare år hämtat från offentliga utredningar. Vad frågan gäller här är hur möjligheten till omfördelning förändrats över tid, som en följd av förändringar av konsumtionsmönstren.

I avsnitt 3.6 redovisas sedan de fördelningspolitiska effekterna av nuvarande livsmedelsmoms, fördelningseffekter i samband med ett slopande av livsmedelsmomsen i kombination med en sänkt normalskattesats samt behov av liksom möjligheter till kompensatoriska åtgärder i detta sammanhang.

### 3.5.2 Skatteincidensen

Vid en analys av skatteincidensen för livsmedelsmomsen kan man enligt utredningens mening inte självklart utgå från att marknadsförhållandena inom området motsvarar vad som gäller för en marknad i perfekt konkurrens. Utredningen har här valt att låta sig vägledas av Konkurrensverkets analys av området.<sup>26</sup> Detta innebär inte att utredningen utesluter en utveckling på området i riktning mot en fullt fungerande konkurrensmarknad eller att utredningen tar ställning till när en sådan kan sägas ha uppnåtts.

Analysen i bilaga 3 tar sin utgångspunkt i en jämförelse från teoretiska utgångspunkter av prisgenomslag i perfekt konkurrens jämfört med en situation med marknadsimperfectioner. I perfekt konkurrensmodellen antas allmänt att företagen är små, och alltså inte kan påverka priserna, samt att det inte finns några hinder för in- och utträde på marknaden (på lång sikt). Av detta följer direkt slutsatserna rörande skatteincidensen.

Vid diskussion om skatteincidens är utgångspunkten i allmänhet att belysa vad som händer med priserna om man inför en viss skatt. För vårt syfte är det centrala i första hand vad som händer med priserna om man tar bort alternativt sänker en viss skatt (eftersom man velat påverka köpkraften hos vissa grupper genom lägre pris på en, som man antar, för dem särskilt betydelsefull vara, nämligen livsmedel). Detta gör att det vi diskuterar här inte avser fördelning av skattebörda, utan snarare fördelning av skattelättnad.

I perfekt konkurrens blir prisgenomslaget på kort sikt ofullständigt, eftersom man antar att efterfrågekurvan inte är vertikal

---

<sup>26</sup> T.ex. Konsumenterna, matpriserna och konkurrensen, Konkurrensverkets rapportserie 2004:2.

och utbudskurvan inte horisontell. Ett mindre än 100-procentigt prisgenomslag innebär att lönsamheten i varje företag ökar vid en sänkning av skattesatsen och att företagen gör vinst. På lång sikt etablerar sig nya företag om det gäller en skattesänkning, utbudet på marknaden ökar och processen fortsätter tills det åter råder nollvinst, dvs. prisgenomslaget är fullständigt, dvs. 100 procent.

Vid imperfekt konkurrens blir diskussionen mer komplex. Förutom distinktion mellan kort och lång sikt finns det olika modeller som beskriver imperfekt konkurrens och dessutom har vi att ta hänsyn till efterfrågans utseende (en i grunden empirisk fråga).

I den s. k. Cournotmodellen förutsätts att varje företag maximerar sin vinst under antagande om att övriga företag på marknaden håller kvantiteten konstant. Effekten av en momshöjning enligt denna modell varierar starkt beroende på vad som antas om marknadsefterfrågan. Med s.k. linjär efterfrågan är prisgenomslaget mindre än 100 procent, men närmar sig 100 procent när antalet företag ökar. Med s.k. konstantelastisk efterfrågan blir prisgenomslaget alltid 100 procent oberoende av antalet företag.

Det kan dock tyckas mer verklighetsnära att tänka sig en situation där företagets strategiska variabel är priset, inte kvantiteten. I den s.k. Bertrandmodellen antas just detta, dvs. företagen sätter det pris som maximerar vinsten under antagandet att övriga företag håller sina priser konstanta. Om företagen producerar homogena produkter ger Bertrandmodellen i princip samma resultat som perfekt konkurrensmodellen; prisgenomslaget på kort sikt bestäms av efterfrågans priselasticitet och marginalkostnadskurvans lutning.

Bertrandmodellen med homogena produkter brukar emellertid inte ses som en realistisk beskrivning av en marknad med imperfekt konkurrens, eftersom jämvikten blir densamma som i perfekt konkurrens redan när antalet företag på marknaden är två. Det kan tyckas orealistiskt att perfekt konkurrens skulle kunna uppnås när enbart två företag konkurrerar på marknaden.

Det antagande som krävs för att Bertrandmodellen skall leda till imperfekt konkurrens (i betydelsen priser högre än företagens marginalkostnader) är att de producerade varorna inte är perfekta substitut, dvs. vi antar att företagen producerar differentierade i stället för homogena produkter.

I bilaga 3 refereras en studie där skatteincidensen jämförs i en differentierad Bertrandmodell och i en homogen Cournotmodell. Slutsatserna är att effekterna av en värdeskatt i hög grad överens-

stämmer i fallet med linjär efterfrågan: prisgenomslaget är alltid mindre än 100 procent. Vid konstantelastisk efterfrågan kan dock prisgenomslaget bli såväl större som mindre än 100 procent, beroende på efterfrågans priselasticitet. Om efterfrågan är elastisk (dvs. om absolutbeloppet av priselasticiteten är större än 1) blir prisgenomslaget mer än 100 procent, s.k. overshifting, i annat fall blir prisgenomslaget mindre än 100 procent.

Ett flertal andra studier refereras och resultaten är inte entydiga. I en modell där konsumenterna antas få högre nytta ju fler varianter av produkten som finns på marknaden blir resultatet att en värdeskatt får 100 procents prisgenomslag (efterfrågan är här lik den konstantelastiska). I en annan modell (den s.k. spatiala cirkelmodellen) fås s.k. undershifting både på kort och lång sikt, men i högre grad på kort sikt, vilket innebär att prisgenomslaget alltid är mindre än 100 procent.

Man kan ställa sig frågan vad overshifting innebär i en situation som avser nedsättning av skattesats. Detta skulle ju betyda att prisgenomslaget blev större än vad som motiverades av skattenedsättningen. Detta borde i sin tur medföra att lönsamheten i branschen (på kort sikt), till följd av ett lägre konsumentpris, blev lägre än i en situation utan skattenedsättning, såvida inte företagen kan öka sin försäljning till följd av det lägre konsumentpriset och på så sätt öka sina vinster. Det senare kan vara svårt att uppnå i de fall varan i fråga inte är särskilt priskänslig. Även om ett lägre konsumentpris givetvis skulle upplevas som positivt av konsumenterna, och även medföra positiva fördelningspolitiska effekter givet skillnader i konsumtionsandelar för livsmedel mellan olika hushållstyper, förefaller det knappast troligt att branschen skulle önska behålla en ordning som innebär att lönsamheten påverkades negativt till följd av skattenedsättningen. Om varan bedöms ha låg priselasticitet och om branschen förefaller intresserad av en fortsatt nedsättning, som t.ex. är fallet när det gäller nuvarande nedsättning av momssatsen för livsmedel i Sverige, är det svårt att se att overshifting utgör en rimlig beskrivning av förhållandena inom området.

På lång sikt antar man allmänt att alla produktionsfaktorer kan varieras. Det finns tid (och möjlighet) för nya företag att etablera sig på marknaden och för olönsamma företag att lämna den. I bilaga 3 förs resonemang som visar att under antaganden om fritt inträde så får man delvis, men inte uteslutande, resultat som liknar de från perfekt konkurrensmodellen, nämligen att prisgenomslaget närmar sig 100 procent, även om det skiljer sig åt på kort sikt.

Det är dock ingen självklar utgångspunkt att i imperfekt konkurrens anta att det råder fritt inträde på marknaden, tvärtom är det vanligt att man tänker sig att imperfekt konkurrens är förenat med inträdeshinder av något slag. Om man antar att det finns inträdeshinder i branschen blir resonemanget följande (vid en skattesänkning). Om företagets lönsamhet är relativt hög när skatten sänks (till följd av imperfekt konkurrens) och skattens prisgenomslag är ofullständigt på kort sikt så ökar lönsamheten i branschen ytterligare. Detta är en stark signal till nya aktörer att etablera sig. Om detta dock inte är möjligt på grund av marknads-hinder kommer prisgenomslaget inte att öka på sikt, dvs. priserna kommer inte att falla. Den långsiktiga effekten skulle då bli densamma som den kortsiktiga.

Vad har då detta för betydelse när det gäller den svenska livsmedelssektorn?

I bilaga 3 förs ett resonemang som landar i att det tycks som om den differentierade Bertrandmodellen är den som bäst beskriver branschen. Det förefaller rimligt att göra ett sådant antagande för olika former av handel där man säljer varor som finns på lager eller kan beställas till ungefär konstant kostnad och där priserna bestäms någon tid i förväg och annonseras i butik och medlemsblad, reklam etc. Butikerna är vidare något olika i sortiment och läge.

I den teoretiska genomgången fann vi att prisgenomslaget i den differentierade Bertrandmodellen är mindre än 100 procent vid linjär efterfrågan, medan det vid konstantelastisk efterfrågan kan vara större eller mindre (se dock diskussionen ovan om overshifting i samband med en skattenedsättning). Detta gällde framför allt på kort sikt, men inte heller på lång sikt är det givet att prisgenomslaget närmar sig 100 procent. Teorin ger inte någon entydig slutsats, utan prisgenomslaget av en värdeskatt blir en empirisk fråga.

På lång sikt blir frågan om huruvida det råder fritt inträde eller ej av betydelse. Här refereras i studien olika bedömningar. Författaren drar slutsatsen, i likhet med Konkurrensverket, att konkurrensen i den svenska livsmedelssektorn tycks ha förbättrats under de senaste 15 åren, men att det fortfarande föreligger vissa inträdeshinder, främst kommuners tillämpning av Plan- och Bygglagen (PBL). Det är alltså inte klart vilka skillnader som finns mellan prisgenomslaget på kort och lång sikt när det gäller just matmomsen.

En aspekt på en sänkning av momsens är att ett ofullständigt prisgenomslag bör leda till högre lönsamhet i livsmedelshandeln, något som dock inte undersökts närmare här. Ett ofullständigt prisgenomslag skulle även kunna ta sig uttryck i form av högre kostnader, dvs. ökad ineffektivitet, eller i ökad lönsamhet/lägre effektivitet i tidigare försäljningsled alternativt i tillverkningen av livsmedel, något som heller inte har studerats här.

Sammanfattningsvis kan man hävda att frågan om prisgenomslaget av skattnedsättningen på livsmedel 1996 inte entydigt kan bedömas från teoretiska utgångspunkter. Det finns visst teoretiskt stöd för att det kan ha varit mindre än 100 procent på kort sikt, s.k. undershifting, men detta är inte entydigt, bl.a. beroende på den osäkerhet som finns när det gäller efterfrågekurvens utseende.

På lång sikt ökar förutsättningarna för ett fullständigt prisgenomslag enligt teorin, men detta förutsätter då fritt inträde på marknaden. Detta är ett antagande som enligt vissa bedömare inte kan sägas vara uppfyllt fullt ut på den svenska livsmedelsmarknaden.

I takt med att konkurrensen på marknaden ökar och fler aktörer vinner tillträde ökar givetvis också förutsättningarna för ett fullständigt prisgenomslag av livsmedelsmomsen.

Utredningen kommer därför i sin fortsatta analys av fördelningseffekterna att utgå från en långsiktig bedömning av prisgenomslaget och ett fullständigt prisgenomslag, under antagande om att konkurrensen på marknaden fortsätter att utvecklas.<sup>27</sup>

### 3.5.3 Konsumtionsmönster och konsumtionsandelar för livsmedel i Sverige

Då möjligheterna till omfördelning och stöd via en lägre mervärdesskatt på livsmedel är beroende av hur konsumtionen av livsmedel ser ut i olika inkomstskikt och för olika hushållstyper har utredningen undersökt hos SCB vilken information som finns rörande sådana data och vilka möjligheter som finns att beskriva denna utveckling genom en tidsserie. Vad som vore önskvärt är att

---

<sup>27</sup> Det är dock inte givet att utgångsläget vid en eventuell höjning av matmomsen avspeglar en situation där priserna hunnit anpassas till nuvarande momssänkning fullt ut. Detta skulle i så fall betyda att priserna vid en eventuell höjning inte stiger i en utsträckning som motsvaras av momshöjningen. Detta är dock inget som utredningen valt att beakta i sin analys av fördelningseffekterna i samband med en höjning av matmomsen i avsnitt 3.6.3.

kunna jämföra hushållstyperna under olika år, men även att kunna jämföra hushåll med olika sammansättning med varandra.

SCB publicerar data rörande hushållens utgifter på basis av förfrågningar till urval av hushåll. De senast tillgängliga uppgifterna gäller år 2005.

SCB har emellertid sedan en längre tid tillbaka genomfört undersökningar av hushållens utgifter. Redan 1907–1908 genomförde SCB de första statistiska undersökningarna av utgifter bland låginkomsthushåll i Stockholms stad. SCB har sedan 1958 publicerat sammanlagt 12 större undersökningar med ett för befolkningen representativt urval. Utredningen har mot den bakgrunden velat undersöka hur konsumtionsmönstren idag förhåller sig till konsumtionsmönstren när mervärdesskatten infördes år 1969, och särskilt vilka förändringar i konsumtionsmönstret som kan ha skett sedan skattesatsen för livsmedel sänktes med fördelningspolitiska motiv 1996. Frågorna avser dels hur livsmedelns andel av de totala utgifterna har förändrats över tid dels hur skillnaderna mellan olika hushåll och inkomstgrupper har förändrats.

Då metodiken vad gäller urval, undersökningsområden etc. skiljer sig åt mellan de olika undersökningarna har det varit svårt att via SCB få fram en så lång tidsserie som egentligen vore önskvärd. SCB har emellertid för utredningens räkning genomfört bearbetningar av det statistiska underlaget avseende åren 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005 i syfte att öka jämförbarheten mellan åren när det gäller livsmedel inklusive alkoholfria drycker i förhållande till totala konsumtionsutgifter. Undersökningarna skiljer sig åt när det gäller hur detaljerat uppgifterna samlats in samt när det gäller urvalsstorlek och ålder för urvalspersonerna. Även ålder på dem som ingår som barn har förändrats. Uppgifter från bearbetningen återges längre fram i detta avsnitt samt i bilaga 4.

Som bakgrund och historisk referens till denna redogörelse väljer utredningen att översiktligt presentera en del material gällande tidigare år hämtat från statliga utredningar. Källan även för dessa uppgifter är SCB:s hushållsbudgetundersökningar. Det bör betonas att detta material inte kan länkas till de bearbetningar som SCB nu genomfört avseende senare år och då tolkas som en sammanhängande tidsserie, beroende på skillnader i undersökningsmetodik som utnyttjats under olika perioder m.m. Utredningen väljer ändå att redovisa vissa uppgifter, eftersom de indikerar förändringar som förefaller rimliga mot bakgrund av den ekonomiska utvecklingen

och den allmänna standardhöjningen i samhället under senare decennier.

Redan 1972 års skatteutredning (SOU 1977:91) analyserade fördelningspolitiska effekter mot bakgrund av det redan då återkommande kravet att mervärdesskatten på livsmedel skulle slopas eller sättas ned (se ovan under avsnitt 3.3.2). Till grund för analysen låg den då senast tillgängliga hushållsbudgetundersökningen från SCB avseende förhållandena år 1969. För att motsvara samma köpkraft som år 1969 framskrevs den disponibla inkomsten till år 1977, då slutbetänkandet publicerades, med utgångspunkt i ökningen av konsumentprisindex. Konsumtionsmönstret antogs emellertid vara detsamma år 1977 som år 1969.

I utredningen redovisades en tabell över konsumtionsutgifter för livsmedel samt mervärdesskattens storlek för olika inkomstklasser i förhållande till disponibel inkomst avseende år 1977. Värdena avsåg genomsnitt för samtliga hushållstyper.

**Tabell 3.3 Konsumtionsutgifter och konsumtionsandel för livsmedel för olika inkomstklasser år 1977 utifrån 1969 års konsumtionsmönster enligt SCB:s hushållsbudgetundersökning**

Disponibel inkomst, kronor	Livsmedel, konsumtionsutgift, kronor	Livsmedel, konsumtionsandel, procent <sup>28</sup>
15 000	4 656	31
20 000	6 178	31
30 000	8 355	28
40 000	10 968	27
50 000	12 605	25
60 000	15 630	26
70 000	17 724	25
80 000	18 920	24
100 000	21 910	22
120 000	27 012	23

Källa: SOU 1977:91

Av tabellen framgår den stora relativa betydelse som livsmedelsutgifterna hade för hushållen på 1970-talet. Andelen varierade enligt dessa uppgifter från 23 till 31 procent av hushållens disponibla inkomster. För de tre lägsta inkomstklasserna gick ca 30 procent av hushållets disponibla inkomster till inköp av livsmedel.

<sup>28</sup> Utredningens egen beräkning, dvs. division av kolumn två med kolumn ett.



Vidare framgår att andelen sjönk med stigande inkomst, men att mer välbärgade hushåll ändå använde drygt 20 procent av sina inkomster för livsmedelsinköp. Detta innebar emellertid en inte obetydlig spridning på 8–9 procentenheter i förhållande till de disponibla inkomsterna mellan hushåll med låga respektive höga inkomster.

I SOU 2001:57, Valfärdens finansiering och fördelning – en antologi från Kommittén Valfärdsbokslut, finns en redogörelse för hur konsumtionsmönster och välfärd förändrades under 1990-talet.<sup>29</sup> Syftet var att göra en genomgång av hushållens konsumtionsmönster och utgiftsförändringar ur ett socialpolitiskt, fördelningspolitiskt och välfärdsmässigt perspektiv. En central fråga var vilka effekter som inkomstmässiga och andra förändringar fick för konsumtionsutrymme och konsumtionsmönster.

Grundmaterialet var de hushållsutgiftsundersökningar som SCB genomförde 1988, 1992 och 1996. Avsikten var att fånga effekterna av dels högkonjunkturen och den snabbt växande konsumtionen runt decennieskiftet 1980–1990, dels den kraftiga ekonomiska försämringen i början av 1990-talet.

I utredningen redovisas medelvärden och andelar av total konsumtion för olika typer av utgifter uppdelat på hushållstyper 1988, 1992 och 1996 (1991 års priser). Uppgifterna rörande livsmedel redovisas i nedanstående tabell.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Konsumtionsmönster och välfärd under 1990-talet, Peter Dellgran och Niklas Karlsson, SOU 2001:57.

<sup>30</sup> Studeras utgifter över tid måste man, som i tabell 3.4, ta hänsyn till hur inflationen utvecklats under perioden. Man får då ett mått på hur mycket de reala utgifterna har förändrats över tid för en given hushållstyp. För att kunna jämföra (totala) utgiftsnivåer (eller disponibla inkomster) mellan olika hushåll bör man ta hänsyn till hur många som ingår i hushållet liksom till hur sammansättningen ser ut när det gäller vuxna respektive barn. SCB anger detta med begreppet konsumtionsenhet. Normerar man data med hänsyn till detta kan man studera variationer i konsumtionen utöver vad som kan förväntas till följd av olikheter i hushållets storlek och sammansättning.

**Tabell 3.4 Medelvärde respektive andel för livsmedel 1988–1996 av total konsumtion, olika hushållstyper, 1991 års priser**

	1988		1992		1996	
	kronor	%	kronor	%	kronor	%
Ensamstående	16 600	16,3	16 300	15,3	14 000	13,1
Ensamstående med barn	36 000	22,2	35 200	20,2	24 600	17,4
Parhushåll	34 600	20,1	33 100	18,1	26 800	14,3
Parhushåll med barn	51 400	20,6	46 500	18,3	36 600	16,3

Källa: SOU 2001:57

Livsmedel svarade alltså enligt utredningen för mellan 13 och drygt 17 procent av utgifterna för de olika hushållsgrupperna år 1996. Genomsnittligt sett låg livsmedelsutgifterna några procentenheter högre hos barnfamiljerna, särskilt gällde detta för ensamstående med barn jämfört med ensamstående utan barn. Detta kan sägas beskriva situationen när mervärdesskatten för livsmedel sänks år 1996.

Livsmedelsutgifterna hade dock enligt utredningen uppvisat en successiv och mycket kraftig minskning under hela perioden 1988-1996. Särskilt stor uppges minskningen vara för just barnhushållen. För ensamstående med barn minskade utgifterna för mat, realt sett, från 35 200 kronor år 1992 till 24 600 kronor 1996, vilket innebar en minskning med hela 30 procent. För parhushåll med barn var motsvarande minskning drygt 20 procent. Utredningens kommentar till detta var att det var svårt att veta huruvida minskningarna skulle hänföras till att hushållen tvingats dra ner på livsmedelsutgifterna för att kompensera för ökade bostadsutgifter<sup>31</sup>, eller om det berodde på livsmedelprisernas relativa utveckling som varit mycket gynnsam under en stor del av 1990-talet.

Av de uppgifter som SCB bearbetat för utredningens räkning framgår att livsmedelsutgifterna sedan 1996 fortsatt att sjunka som andel av de totala utgifterna för de olika hushållstyperna. Notera att det i tabell 3.5 också ingår alkoholfria drycker (som uppgår till ca 1 procent av utgifterna).

<sup>31</sup> Bostadskostnadernas relativa andel ökade enligt utredningen för samtliga fyra hushållskategorier under åren 1988-1996. För ensamstående med barn svarade de för nästan 38 procent av de totala utgifterna år 1996, medan motsvarande andel för sammanboende med barn låg runt 30 procent.

**Tabell 3.5 Medelvärde respektive andel av konsumtionen som utgörs av köpta livsmedel inkl alkoholfria drycker 1995–2005, olika hushållstyper, 2005 års priser**

	1995		1996		2003		2004		2005	
	kr	%	kr	%	kr	%	kr	%	kr	%
Ensamstående	18 080	12,8	17 190	12,4	17 130	10,6	18 530	11,3	17 610	10,6
Ensamstående med barn <sup>32</sup>					29 350	13,5	31 120	14,1	30 700	12,7
Sammanboende	34 270	14,8	32 810	13,3	34 190	12,3	36 490	13,6	34 410	11,7
Sammanboende med barn	48 240	15,8	45 540	15,6	49 620	13,9	49 800	13,6	49 540	13,2
Samtliga	32 250	14,8	31 540	14,3	31 340	12,6	32 720	13,2	31 550	12,1

*Källa:* SCB, bearbetning av HUT 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005 (bilaga 4), egna beräkningar.

År 2005 uppgick livsmedel inkl alkoholfria drycker enligt SCB till mellan knappt 11 och drygt 13 procent av utgifterna för de olika hushållsgrupperna. Genomsnittligt sett låg livsmedelsandelen fortfarande något högre för barnfamiljerna, men skillnaden uppgick endast till ett par procentenheter. Av tabellen framgår även att utgifterna i reala termer för samtliga grupper är tämligen konstanta över tid.

I tabell 3.6 redovisas motsvarande uppgifter för decilgrupperna.

<sup>32</sup> För åren 1995 och 1996 är urvalsgruppen för liten för att möjliggöra en uppskattning.

**Tabell 3.6 Medelvärde respektive andel av konsumtionen för köpta livsmedel inkl alkoholfria drycker 1995–2005, olika decilgrupper, 2005 års priser**

	1995		1996		2003		2004		2005	
	kr	%	kr	%	kr	%	kr	%	kr	%
Decilgrupp 1	15 300	12,6	13 490	13,2	15 580	13,6	20 290	14,6	17 660	11,0
Decilgrupp 2	18 840	15,1	18 830	14,6	17 270	13,3	19 230	13,3	15 910	11,5
Decilgrupp 3	21 160	14,7	21 700	13,7	19 940	12,2	20 780	12,9	21 350	11,8
Decilgrupp 4	26 560	15,0	24 020	14,5	24 410	11,9	24 430	12,9	24 230	12,8
Decilgrupp 5	32 100	17,5	29 760	14,6	26 950	12,5	28 170	13,3	27 430	12,8
Decilgrupp 6	34 810	15,5	35 920	15,7	31 280	12,6	33 000	14,3	33 190	12,4
Decilgrupp 7	38 910	16,0	37 770	14,8	34 300	13,0	38 650	14,4	34 500	13,3
Decilgrupp 8	40 510	15,0	40 050	14,6	41 910	13,4	42 730	13,5	40 790	11,9
Decilgrupp 9	46 740	14,3	42 430	14,4	47 440	13,2	46 450	13,0	45 320	12,1
Decilgrupp 10	47 350	12,9	46 320	12,3	50 430	11,3	51 060	11,5	50 990	11,4

Källa: SCB, bearbetning av HUT 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005 (bilaga 4), egna beräkningar.

Även av dessa data framgår, som väntat, att livsmedel år 2005 svarade för 11–13 procent av hushållens totala utgifter samt att andelarna för samtliga grupper, förutom möjligen för decilgrupp 1, sjunkit över tid.

Noteras kan att även skillnaderna mellan de olika inkomstklasserna har minskat, särskilt gäller detta om man ser till utgifterna för det senaste året.

Vidare framgår hur utgifterna, reallt sett, har utvecklats över tid. Utgifterna sjunker reallt sett eller är oförändrade i alla decilgrupper förutom i den lägsta och, kanske något förvånande, i den högsta gruppen. Av tabellen framgår att utgifterna i den högsta decilgruppen år 2005 är nära tre gånger så stora som i den lägsta decilgruppen.

Eftersom hushållen har olika sammansättning skulle ju detta förhållande helt kunna förklaras av att det helt enkelt är fler personer, vuxna och barn, i den senare gruppen. Normeras utgifterna för år 2005 för det av SCB angivna konsumtionsenhetsbegreppet blir skillnaden också mindre. I decilgrupp 1 blir utgiften per konsumtionsenhet 13 481 medan den är 17 226 i decilgrupp 10. Det förefaller alltså som att en stor del av skillnaden faktiskt beror på hushållens sammansättning, men att detta inte kan förklara hela skillnaden.

Matmomssänkningen värderad i kronor beror ju emellertid på vilka faktiska utgifter som hushållet har för mat och då kvarstår det som ett faktum att ”stödet” till decilgrupp 10 år 2005 blir nästan tre gånger så stort som till decilgrupp 1.

En fråga som uppkommer är givetvis hur säkra dessa data är. SCB har även levererat uppgifterna i kronor och då angivit konfidensintervall för skattningarna. Detta gäller såväl hushållstyper som inkomstklasser. Uppgifterna finns redovisade i bilaga 4.

Intervallen för de olika hushållstyperna lappar i vissa fall över varandra. Det finns således en viss statistisk risk för att det i dessa fall inte föreligger någon skillnad mellan grupperna. Vidare framgår att osäkerheten är störst vad gäller gruppen ensamstående med barn, (där uppskattningar för övrigt saknas för åren 1995 och 1996).

Slutligen redovisas även uppgifter om hushållens totala konsumtionsmönster år 2005. När det gäller livsmedel redovisas här även konfidensintervallen för uppskattningarna.

Tabell 3.7 Hushållsgrupp – andel av totala utgifter per hushåll år 2005

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Övriga samman- boende med barn	Övriga	Samtliga hushåll
Antal medv. hushåll	140	342	799	597	95	106	2 079
Genomsnittligt antal personer	2,6	1,0	3,9	2,0	4,7	2,8	2,1
Konsumtionsenheter 2004	1,79	1,00	2,43	1,51	2,94	2,03	1,5
Beräknad population	219 070	1 454 010	765 310	1 186 840	97 500	161 190	3 883 910
Totala utgifter	100	100	100	100	100	100	100
Köpta livsmedel	12,3	9,3	13,4	12,6	13,7	13,0	11,6
konfidensintervall	11,5-13,1	6,1-12,5	13-13,8	12,1-13,1	12,5-14,9	11,7-14,3	10,4-12,8
Alkoholfria drycker	1,2	0,8	1,1	1,0	1,1	1,0	1,0
Utemåltider	2,5	4,4	3,2	3,8	2,8	3,1	3,8
Alkoholhaltiga drycker	0,8	1,7	1,1	1,7	1,3	1,8	1,5
Tobak	0,8	1,2	0,7	0,8	0,8	1,2	1,0
Förbrukningsvaror	2,5	1,7	2,4	1,9	2,5	1,9	2,0
Hushållstjänster	5,5	3,6	6,3	4,2	5,2	4,1	4,5
Kläder och skor	5,8	4,2	5,7	4,3	5,5	3,9	4,6
Bostad	32,2	29,6	24,0	24,0	23,7	26,6	26,7
Möbler, inventarier m.m.	5,0	3,8	5,7	6,6	4,9	5,2	5,2
Hälso- och sjukvård	2,4	2,6	1,7	2,8	1,7	2,0	2,4
Transport	11,5	19,5	17,0	16,8	17,4	17,5	17,6
Fritid och kultur	17,0	17,5	17,6	19,4	18,9	18,4	18,1

Källa: Hushållens utgifter 2005, SCB

Av statistiken framgår bl.a. att svenska hushåll lade ner cirka 27 procent av sina utgifter på boende år 2005. För ensamstående med barn går 32 procent av utgifterna till boende medan 24 procent av utgifterna för sammanboende med barn går till boende. Noteras kan även den relativt stora betydelse som såväl transporter som fritid och kultur har för samtliga hushållstyper. Spridningen mellan grupperna är större vad gäller transporter än vad gäller fritid och

kultur. Noteras kan att båda dessa utgiftsposter överstiger livsmedel som andel av hushållens totala utgifter, förutom för ensamstående med barn, där livsmedelsutgifterna ligger något högre än utgifterna för transporter (men lägre än utgifterna för fritid och kultur).

Sammanfattningsvis har det under senare decennier tydlig skett stora förändringar beträffande den betydelse som livsmedel har för hushållens utgifter. Det förefaller finnas en allmän tendens att livsmedel svarar för en allt mindre del av utgifterna, sett över en längre period, något som kanske inte bör förvåna med tanke på den ekonomiska utvecklingen i samhället under senare decennier. Skillnaderna mellan hur mycket olika hushåll och inkomstklasser lägger ut på inköp av livsmedel, sett som andel av de totala utgifterna, tycks också vara på väg att jämnas ut. Fortfarande svarar dock livsmedel för en något större andel av utgifterna hos barnfamiljer, kanske främst hos ensamstående med barn, och i viss mån även i hushåll med lägre inkomster.

Det kan också noteras att andra utgifter varierar mer mellan hushållen än vad livsmedelsutgifterna gör. Detta gäller främst utgifterna för boende.

### **3.6 Matmomsens fördelningspolitiska effekter**

#### **3.6.1 Inledning**

Fördelningseffekten vid (fullt) prisgenomslag till följd av en lägre moms på mat än på övriga varor och tjänster kan beskrivas i tre dimensioner:

1. Hur förändras skattebördan för hushåll med låga inkomster mätt i relation till deras totala utgifter (alternativt inkomster) jämfört med skattebördan för hushåll med högre inkomster? Ökar progressiviteten, dvs. minskar låginkomsthushållens genomsnittliga skattebelastning i jämförelse med mer bemedlade hushålls?
2. Hur mycket ökar deras köpkraft mätt i absoluta termer, dvs. hur mycket mer blir det att handla för, och hur förhåller sig detta till förändringen för mer bemedlade hushåll? Hur förhåller sig detta stöd till andra stöd som t.ex. barnbidrag?

3. Hur är träffsäkerheten på totalnivå, dvs. hur stor del av skattebortfallet (skatteutgiften) tillfaller prioriterade grupper i förhållande till övriga grupper? Hur stor blir omfördelningen av skattebörda vid en omläggning som innebär att den generella momsatsen höjs till en nivå som ger oförändrade skatteinkomster?

I bilaga 5 redovisas dessa effekter med hjälp av några schematiska räkneexempel och resultaten kan sammanfattas som följer.

Om matmomsen sänks utan att momsens för övriga varor och tjänster höjs (dvs. ekonomiskt stöd via sänkt matmoms införs som separat åtgärd) följer att:

1. Ju mindre utgifter som hushåll med låga inkomster har för inköp av mat desto mindre är möjligheten att stödja dessa hushåll via lägre moms på mat än på övriga varor och tjänster.
2. Ju mer utgifter för livsmedel som hushåll med högre inkomster har, t.ex. beroende på ökat konsumtionsutrymme till följd av ökade inkomster, desto större blir stödet till dessa hushåll (dvs. den indirekta kostnaden) om matmomsen sänks.
3. En större relativ förbättring för ett hushåll med låga inkomster, mätt som skattens andel av de totala utgifterna, utesluter inte att förbättringen i absoluta termer är vida större för ett hushåll med högre inkomster.

Om matmomsen sänks *givet* budgetneutralitet som innebär höjd moms på övrig konsumtion (dvs. omfördelning av momsskattebördan) följer att:

1. Ju mindre skillnad i konsumtionsmönster mellan hushåll med olika inkomster desto mindre är möjligheterna till omfördelning både i relativa och absoluta termer.
2. Skatten för övriga varor och tjänster måste vid ett utjämnat konsumtionsmönster höjas avsevärt för att generera önskade skatteinkomster, vilket även drabbar hushåll med låga inkomster.
3. Vid utjämnade konsumtionsmönster och stor inkomstspridning är möjligheten till omfördelning av köpkraft/inkomster via momssystemet ytterst begränsade. Den skatteökning som



krävs åtgår till stor del till finansiering av stödet till höginkomsthushåll (dvs. en indirekt kostnad).

Utredningen har låtit beräkna de fördelningspolitiska effekter som uppkommer till följd av nuvarande reducerade momssats för livsmedel. Två olika modeller har därvid använts. Fördelningseffekter för hushållen mer i detalj har beräknats med hjälp av den s.k. FASIT-modellen som är en statisk mikrosimuleringsmodell av hur regelförändringar inom skatter och transfereringar påverkar hushållens ekonomi. På en mer översiktlig nivå har fördelningseffekter även beräknats på basis av en dynamisk konsumtionsmodell som analyserar hur hushållens konsumtionsmönster förändras utifrån förändrade relativpriser på olika varor och tjänster, här till följd av budgetneutrala momssatsförändringar, och hur hushållens inkomster påverkas som en följd av detta (bilaga 6). Den dynamiska analysen redovisas längre fram i detta avsnitt.

Utgångspunkten för jämförelser i FASIT-modellen är hushållens konsumtionsmönster enligt Undersökningen om hushållens utgifter för 2004 (HUT). HUT är en urvalsundersökning som genomförs av SCB. Urvalsstorleken år 2004 var 4 000 hushåll, varav 58 procent har svarat. Uppgifter om hushållens ekonomi hämtas även från Undersökningen om hushållens ekonomi (HEK). Undersökningen beskriver inkomster för Sveriges befolkning. HEK-undersökningen genomförs av SCB varje år och baseras på ett urval av befolkningen. År 2004 ingick ca 17 000 hushåll i urvalet. Undersökningen sammanställer uppgifter från registerdata som kompletteras med telefonintervjuer. Bortfallet i telefonintervjuerna uppgick till 29 procent 2004. Bortfallet i de registerbaserade uppgifterna var obetydligt. Alla beräkningarna baseras på 2004 års HEK-undersökning. Uppgifterna har sedan skrivits fram med Konjunkturinstitutets prognoser för att motsvara 2006 års förhållanden. Vid beräkningarna antas sedan att momsförändringar får fullt genomslag i konsumentpriserna (jämför avsnitt 3.5.2).

### **3.6.2 Fördelningspolitisk utvärdering av nuvarande nedsättning av livsmedelsmomsen**

Nedan redovisas inledningsvis de fördelningspolitiska effekterna av den reducerade momssats för livsmedel som gäller sedan 1996. Hushållens ekonomiska situation jämförs i två olika fall som endast

skiljer sig åt när det gäller moms-kattesats för livsmedel. I det ena fallet är skattesatsen den nu gällande 12 procent, medan den i det andra fallet har höjts till 25 procent.

På detta sätt beräknas de fördelningspolitiska effekterna av den skatteavvikelse (skatteutgift) som 1996 års skattesänkning på livsmedel beräknas ge upphov till år 2006.<sup>33</sup>

Skattesänkningen 1996 syftade, som redovisades i avsnitt 3.1.1, till att särskilt gynna barnfamiljer och låginkomsttagare, eftersom utgifter för livsmedel i dessa grupper normalt antas utgöra en större andel av deras hushållsbudget. I vilken utsträckning kan man då hävda att reformen i dagsläget gynnar de grupper man avsåg att stödja med åtgärden och hur hög är träffsäkerheten? Hur mycket ”vinner” olika typer av hushåll och inkomstklasser på skattesänkningen/skatteutgiften?

Mot bakgrund av de konsumtionsandelar för livsmedel för olika hushållsgrupper och inkomstklasser som redovisats tidigare (se avsnitt 3.5.3) för år 2004 har man skäl att förmoda att barnfamiljer och låginkomsttagare får ut något mer relativt sett av den lägre momssatsen på mat än vad övriga grupper får. Av intresse är dock även de absoluta effekterna, dvs. minskade momsutgifter i kronor räknat, för olika grupper. Slutligen kan träffsäkerhet på totalnivå studeras genom att den andel av skatteutgiften (stödet) som gick till prioriterade grupper, dvs. barnfamiljer och låginkomsttagare, ställs i relation till den andel som gick till icke-prioriterade grupper (dvs. den indirekta kostnaden för stödet).

I tabell 3.8 redovisas effekten av den 1996 genomförda moms-sänkningen för olika typer av hushåll år 2006.<sup>34</sup> I tabellen har hus-

---

<sup>33</sup> Noteras kan att uppgifterna i denna del (fast då med omvänt tecken) också kan tolkas som vilka negativa fördelningseffekter, relativt och absolut, som skulle uppkomma för olika grupper om man nu skulle höja momssatsen på livsmedel från 12 till 25 procent utan kompenserande åtgärder. Det är dock viktigt att understryka att de effekter som då uppkommer baseras på en jämförelse mellan dagens situation och en situation då momssatsen är 25 procent. I den senare situationen skulle således hela momssänkningen, som motsvarar totalt 18,4 miljarder per år, dras in till staten. En sådan åtgärd innebär, om den inte kombineras med andra åtgärder, en indragning av köpkraft från samtliga hushåll. I efterföljande avsnitt 3.6.3 redogörs däremot för de fördelningspolitiska effekterna av en omläggning som är konstruerad så att hela indraget återförs till konsumenterna i form av en generell sänkning av mervärdesskattenivån. En sådan åtgärd får givetvis helt andra effekter för konsumenterna. Även andra sätt att återföra 18,4 miljarder till konsumenterna kan dock naturligtvis tänkas, varom mera i det följande.

<sup>34</sup> I redovisningarna i detta avsnitt används begreppet ekonomisk standard. Måttet ekonomisk standard beräknas för varje individ i ett hushåll genom att hushållets disponibla inkomster delas med hänsyn till antalet barn och vuxna i hushållet. I uppdelningen beaktas att det finns vissa stordriftsfördelar med parhushåll jämfört med ensamhushåll. Dessutom beaktas att kostnaderna för barn inte är lika höga som för vuxna. För hushåll med flera vuxna/barn blir den ekonomiska standarden lägre än den disponibla inkomsten. På detta sätt

hålllets utgifter för mat vid en momsats på 25 procent jämförts med utgifterna enligt den i dag gällande skattesatsen 12 procent. Lägre matmoms och därigenom lägre utgifter för mat innebär i praktiken att hushållets ekonomiska standard blir reallt högre än vad som skulle vara fallet om matmomsen varit högre. Ju högre andel av inkomsterna som utgörs av matinköp, desto större blir effekten på hushållets ekonomiska standard. Effekterna för hushållen redovisas därför både som en procentuell förändring av den ekonomiska standarden och i kronor.

**Tabell 3.8** Utvärdering av fördelningseffekter av nuvarande matmoms; förändring av ekonomisk standard vid en skattesats på mat på 12 procent jämfört med en skattesats på 25 procent efter hushållstyp 2006. Procent resp. kronor

Hushållstyp	Förändring av ekonomisk standard	
	Procent	Kronor
Ensamstående utan barn	+1,26	+2 192
Ensamstående med barn	+1,69	+2 210
Sammanboende utan barn	+1,21	+2 910
Sammanboende med barn	+1,52	+2 817
Övriga utan barn	+1,28	+2 823
Övriga med barn	+1,50	+2 799
Ensamstående pensionärer	+1,72	+2 358
Sammanboende pensionärer	+1,54	+2 740
Övriga pensionärer	+1,50	+2 438

*Källa:* Egna beräkningar på basis av HEK och HUT 2004.

Av tabellen framgår att den procentuellt största förbättringen av sin ekonomiska standard till följd av den lägre matmomsen får barnfamiljer och ensamstående pensionärer. Den ekonomiska standarden för en ensamstående förälder med barn, liksom för en ensamstående ålderspensionär, är i genomsnitt 1,7 procent högre än vad som skulle vara fallet om matmomsen uppgick till 25 procent. För sammanboende med barn är motsvarande siffra 1,5 procent. Skillnaderna mellan de olika hushållstyperna uppgår dock som mest endast till en halv procentenhet. För en genomsnittlig barnfamilj med två sammanboende föräldrar medför den lägre momsatsen en

beräknat blir den ekonomiska standarden i kronor lika stor för varje hushållsmedlem. För ett ensamhushåll blir den ekonomiska standarden densamma som den individuella disponibla inkomsten.

förbättring av hushållsekonomin motsvarande 2 817 kronor i genomsnitt per hushållsmedlem och år. För en ensamstående med barn uppgår förbättringen till 2 210 kronor per hushållsmedlem. Även i kronor räknat är skillnaderna överlag små och uppgår som mest till ca 700 kronor per hushållsmedlem i genomsnitt på årsbasis.

Motsvarande uppgifter är även av intresse när det gäller olika inkomstklasser. I tabell 3.9 har hushållen delats i 10 grupper (deciler)<sup>35</sup> efter hushållets ekonomiska standard. För respektive decil har vi beräknat den genomsnittliga effekten av matmoms-sänkningen på motsvarande sätt som ovan för de olika familjetyperna.

**Tabell 3.9 Utvärdering av fördelningseffekter av nuvarande matmoms; förändring av ekonomisk standard vid en skattesats på mat på 12 procent jämfört med en skattesats på 25 procent efter ekonomisk standard 2006. Procent resp. kronor**

Ekonomisk standard, decilgrupper	Förändring i ekonomisk standard	
	Procent	Kronor
1	+2,56	+2 009
2	+1,87	+2 126
3	+1,80	+2 341
4	+1,62	+2 372
5	+1,59	+2 566
6	+1,46	+2 583
7	+1,39	+2 706
8	+1,29	+2 803
9	+1,17	+2 932
10	+1,02	+4 101

*Källa:* Egna beräkningar på basis av HEK och HUT 2004.

Tabellen visar att stödet i relativa termer är störst till decilgrupp 1. Den ekonomiska standarden för dessa hushåll ökar med 2,6 procent till följd av den lägre momsatsen på mat. Ju högre decilgrupp vi studerar desto mindre är effekten på hushållens ekonomiska standard. Detta beror på att matutgifterna utgör en lägre andel av inkomsten för hushåll med höga inkomster jämfört med hushåll

<sup>35</sup> Decilgrupp 1 utgörs av de 10 procent av befolkningen som har lägst ekonomisk standard osv. upp till decilgrupp 10, som är de 10 procent av befolkningen som har den högsta ekonomiska standarden.

med lägre inkomster. Skillnaden mellan decilgrupperna uppgår dock till som mest 1,5 procentenhet.

Studerar vi i stället vad stödet betyder i pengar är det, som väntat, motsatsen som gäller. Per individ i respektive decilgrupp ökar stödet med inkomsten, innebärande att individer med den högsta ekonomiska standarden i genomsnitt får mer än dubbelt så mycket i årligt stöd som hushåll med de lägsta inkomsterna (4 100 kronor resp. drygt 2000 kronor per hushållsmedlem).

Det totala skattebortfallet för stödet i form av lägre moms på mat beräknas för 2006 uppgå till 18,4 miljarder kronor.<sup>36</sup> Som jämförelse kan nämnas att de allmänna barnbidragen år 2006 har ett anslag i statsbudgeten på närmare 24 miljarder kronor och bostadstilläggen till pensionärerna ett anslag på drygt 7,5 miljarder kronor. Stödet i form av lägre momssats för livsmedel är således i en storleksordning som kan jämföras med subventioner på utgiftsidan vars betydelse för fördelningspolitiken framhålls i den allmänna debatten.

I tabell 3.10 redovisas hur stödet är fördelat mellan olika hushållstyper och inkomstgrupper år 2006, dvs. hur stor del av skattebortfallet som tillfaller låg-, medel- och höginkomsttagare samt respektive hushållstyp.

---

<sup>36</sup> Regeringens proposition 2005/06:100, bilaga 2.

**Tabell 3.10 Stöd år 2006 till följd av nuvarande matmoms på 12 procent i förhållande till 25 procent, efter ekonomisk standard respektive hushållstyp. Miljoner kronor samt som andel av totalt stöd (dvs. skatteutgift)**

Ekonomisk standard	Mkr	Andel %	Hushållstyp	Mkr	Andel %
Decilgrupp 1	1 530	8,4	Ensamstående utan barn	3 350	18,4
Decilgrupp 2	1 580	8,7	Ensamstående med barn	720	4,0
Decilgrupp 3	1 650	9,1	Sammanboende utan barn	3 200	17,6
Decilgrupp 4	1 580	8,7	Sammanboende med barn	4 830	26,5
Decilgrupp 5	1 630	9,0	Övriga utan barn	1 280	7,0
Decilgrupp 6	1 690	9,3	Övriga med barn	1 100	6,0
Decilgrupp 7	1 790	9,8	Ensamstående pensionärer	1 770	9,7
Decilgrupp 8	1 910	10,5	Sammanboende pensionärer	1 810	9,9
Decilgrupp 9	2 030	11,1	Övriga pensionärer	150	0,8
Decilgrupp 10	2 830	15,5			
Totalt stöd =skattebortfall	18 210	100,0		18 210	100,0

*Källa:* Egna beräkningar på basis av HEK och HUT 2004.

Matmomsen träffsäkerhet som fördelningspolitiskt styrmedel kan belysas med hjälp av uppgifter ur tabellen. Beroende på hur den grupp som åtgärden avser att stödja avgränsas, kan stödet ställas i relation till den indirekta kostnaden för stödet, dvs. stödet till icke-prioriterade grupper. Om man med låginkomsttagare väljer att t.ex. inkludera alla individer med en lägre ekonomisk standard än mediangruppen, dvs. grupp 1–4, visas att ca 6 340 miljoner kronor av de totala skattebortfallet på 18,2 miljarder kronor år 2006 tillfaller låginkomsttagarna som grupp. Träffsäkerheten definierad på detta sätt uppgår således till ca 35 procent. Resterande del utgörs alltså av indirekta kostnader för stödet. Som anmärkningsvärt framstår att en större del, 6 770 miljoner kronor av stödet eller drygt 35 procent, tillfaller de tre decilgrupper som har de högsta

inkomsterna. Den decilgrupp som får mest stöd genom den sänkta momsens är för övrigt decilgrupp 10, som erhåller nästan 3 miljarder kronor.

Studeras i stället effekterna för barnfamiljerna, som även avsågs bli gynnade av reformen, framgår att 6 650 miljoner kronor (dvs. drygt 35 procent) går till barnfamiljer (med olika inkomster). Noteras kan att endast 720 miljoner kronor eller 4 procent går till ensamstående med barn, en familjetyp som vi vet har särskilt låg ekonomisk standard (se tabell 3.1). En annan hushållstyp med låg ekonomisk standard är ensamstående ålderspensionärer. Dessa får knappt 10 procent av stödet, dvs. 1 770 miljoner kronor.

Utifrån detta synsätt kan den nedsatta momsatsen på livsmedel knappast sägas utgöra ett särskilt träffsäkert sätt att stödja de grupper av hushåll som man sagt sig vilja prioritera med åtgärden. Merparten av stödet, oavsett om man ser till familjer med eller utan barn eller till ekonomisk standard, går till andra grupper än vad som varit avsikten. Man kan särskilt ifrågasätta det rimliga i att hushåll med de högsta inkomsterna får så stor del av stödet som faktiskt är fallet (även om detta naturligtvis i delar rör sig om hushåll med barn).

Stödet till grupper som inte är prioriterade kostar statskassan mycket pengar och innebär samtidigt att momsens på övriga varor och tjänster måste hållas på en högre nivå än vad som annars kunde ha varit fallet (för att finansiera stöd till icke-prioriterade grupper, dvs. den indirekta kostnaden). Detta drabbar givetvis även hushåll med barn respektive hushåll med låga inkomster. Mot denna bakgrund förefaller det motiverat att mer träffsäkra åtgärder som syftar till att stödja de grupper man vill nå genom en lägre matmoms undersöks närmare, åtgärder vilka inte medför så stora indirekta kostnader och så stort skattebortfall för staten.

Ett förhållande att beakta oavsett vilket alternativ som övervägs är de fördelningspolitiska konsekvenserna för de grupper man sagt sig vilja stödja med hjälp av nuvarande nedsättning.

I samband med ett eventuellt slopande av den lägre mervärdesskatten på mat finns det, som utredningen ser det, olika alternativ att närmare överväga. Ett alternativ innebär att slopandet av nedsättningen på livsmedel kopplas till en sänkning av den generella momsatsen till en nivå som innebär att statens inkomster från moms systemet är oförändrade. Mot bakgrund av utredningens uppdrag och den analys som lämnades i delbetänkandet är detta en

naturlig utgångspunkt för utredningens fortsatta analys och detta utvecklas också närmare i följande avsnitt, 3.6.3.

Utredningen vill dock även framhålla två andra alternativ, eftersom de kan ha ett intresse i ett vidare sammanhang.

Ett slopande av skattesatsen på livsmedel med bibehållen normalskattenivå skulle innebära att statens inkomster från moms-systemet förstärks med ca 18 miljarder kronor (2006 års nivå). Detta innebär ett tillskott av inkomster som skulle kunna användas antingen för att finansiera åtgärder som leder till minskade skatteinkomster inom andra delar av skattesystemet eller för att finansiera åtgärder (reformer) på utgiftssidan. Det senare skulle t.ex. kunna innefatta åtgärder i syfte att förbättra den ekonomiska situationen för grupper med särskilt låg ekonomisk standard som t.ex. ensamstående med barn och ensamstående ålderspensionärer med låg pension, företrädesvis kvinnor. Oavsett om åtgärder vidtas på inkomst- eller utgiftssidan skulle utformningen kunna ske så att en önskad fördelningseffekt erhålls.

Vi såg tidigare att ett slopande av den reducerade skattesatsen för livsmedel i stor utsträckning skulle träffa sådana grupper som man ändå inte haft för avsikt att stödja med hjälp av en lägre skattesats på mat, nämligen hushåll utan barn och/eller med relativt höga inkomster.

Som ett problem kvarstår emellertid att de *relativa* fördelningspolitiska effekterna vid ett slopande av den lägre livsmedelsmomsen skulle bli störst för hushåll som man faktiskt önskat stödja med hjälp av åtgärden; dvs. även den avsedda (om än begränsade) stödeffekten skulle ju försvinna vid ett slopande, inte bara den indirekta kostnaden. Alternativa åtgärder, på inkomstsidan eller på utgiftssidan, skulle som en följd av detta sannolikt behöva övervägas för att kompensera dessa grupper.

Enligt de siffror som redovisats ovan (tabell 3.10) skulle hushåll med låg ekonomisk standard, om man till dessa räknar alla hushåll som har lägre inkomst än genomsnittsinkomsten, i samband med ett slopande av den reducerade skattesatsen på mat förlora ca 6 miljarder kronor, beroende på definition, medan hushåll med barn skulle förlora ca 6–7 miljarder kronor. Eftersom grupperna delvis är överlappande skulle avgränsning och identifiering av grupper i behov av kompensation behöva analyseras mer i detalj. De belopp, på inkomstsidan eller på utgiftssidan, som då aktualiseras bör rimligen ställas i relation till skatteutgiften till följd av livsmedelsmomsen i sin helhet, dvs. ca 18 miljarder kronor.



Utredningen har inte sett det som sin uppgift att närmare undersöka vilka kompensationsmodeller som lämpligen bör aktualiseras i samband med ett slopande av den reducerade skattesatsen för livsmedel i en situation där normalskattesatsen behålls. Detta är en fråga som, om den blir aktuell, skulle behöva ses över ytterligare och sannolikt i ett vidare sammanhang.

Utredningen har i stället mot bakgrund av sitt uppdrag att föreslå åtgärder inom mervärdesskattens ram valt den mer begränsade ansatsen att utifrån nuvarande inkomstfördelning analysera fördelningseffekterna i samband med en budgetneutral omläggning av mervärdesskattesystemet. Den reducerade skattesatsen för livsmedel skulle därvid slopas *samtidigt* som normalskattesatsen sänks. Då handlar det alltså inte om att försöka skapa utrymme för andra insatser på inkomst- eller utgiftssidan, utan endast om hur nuvarande inkomstfördelning skulle påverkas om man som huvudsaklig kompensatorisk åtgärd vid ett slopande av den reducerade skattesatsen på mat väljer att sänka normalskattesatsen till en nivå som ger oförändrade momsinkomster för staten.

Till detta kan sedan föras en diskussion om i vilken utsträckning som även en sådan budgetneutral åtgärd kan antas resultera i negativa fördelningseffekter för prioriterade grupper.

### 3.6.3 Fördelningspolitiska effekter vid ett slopande av den reducerade skattesatsen för livsmedel kombinerat med en budgetneutral sänkning av normalskattesatsen

Nedan redovisas de fördelningspolitiska effekterna av att höja momssatsen på livsmedel samtidigt som den generella momsskattesatsen sänks till en nivå som sammantaget medger budgetneutralitet. Den generella momssatsen, som alltså även inkluderar livsmedel, har beräknats till 22,9 procent.<sup>37</sup> En höjning av skattesatsen på mat kompenseras alltså här på totalnivå av att normalskattesatsen sänks. Eventuella skillnader i hushållens fördelning av sin

---

<sup>37</sup> Vid beräkning av denna har beaktats att hushållen indirekt får del av sänkningen av normalskattesatsen även på områden som är undantagna från mervärdesskatt, i och med att den ingående mervärdesskatten, som i dessa fall utgör en kostnad för företagen, så småningom vältras över i konsumentpriserna. Ett exempel utgör hyreskostnader, som svarar för en stor och varierande andel av hushållens budget (se tabell 3.7). En sänkning av normalskattesatsen som berör dessa områden kommer alltså hushållen till del genom en lägre prisnivå. För områden där HUT saknar uppgifter om konsumtionen antas att denna reduktion kommer olika hushåll till del i förhållande till deras konsumtion av övriga varor och tjänster som beskattas med normalskattesatsen.

konsumtion på mat kontra normalbeskattade varor och tjänster avgör om fördelningseffekter uppstår eller inte. Om alla hushålls konsumtionsmönster är lika, skulle åtgärden sammantaget inte innebära förändringar vare sig för hushållen eller för staten.

Som tidigare nämnts innebär förändringar i hushållens utgifter för moms i praktiken att deras ekonomiska standard förändras reallt. I tabellerna nedan redovisas både den genomsnittliga procentuella förändringen och förändringen i kronor per hushållsmedlem för år 2006.

**Tabell 3.11 Förändring av hushållens ekonomiska standard efter hushållstyp vid en normalskattesats på 22,9 procent som även omfattar livsmedel 2006. Procent resp. kronor**

Hushållstyp	Förändring av ekonomisk standard	
	Procent	Kronor
Ensamstående utan barn	+0,24	+418
Ensamstående med barn	-0,24	-318
Sammanboende utan barn	+0,16	+392
Sammanboende med barn	-0,05	-86
Övriga utan barn	-0,06	-126
Övriga med barn	-0,12	-218
Ensamstående pensionärer	-0,33	-457
Sammanboende pensionärer	-0,26	-467
Övriga pensionärer	-0,23	-376

*Källa:* Egna beräkningar på basis av HEK och HUT 2004.

Av tabellen framgår att den budgetneutrala förändringen, som väntat, medför både vinnare och förlorare, men att effekterna i genomsnitt måste betraktas som mycket begränsade. Exempelvis skulle den ekonomiska standarden för sammanboende med barn i genomsnitt försämrats med 86 kronor per hushållsmedlem och år. Hushållets ekonomiska standard skulle försämrats med 0,05 procent.

Förändringen innebär ju att medan hushållets utgifter för inköp av mat ökar så minskar utgifterna för inköp av alla andra varor och tjänster vilka idag beskattas med 25 procent. Även t.ex. bostadskostnader, som svarar för en stor och varierande andel i hushållens budget (se tabell 3.7), berörs indirekt av en sänkt normalskattesats, genom att den ingående kostnaden för bostadsföretagen för moms sjunker, vilket på sikt påverkar hushållens utgifter för hyror etc.

Utgifterna förändras beroende på hur sammansättningen av hushållens konsumtion ser ut mellan livsmedel, normalbeskattade varor och andra varor med ”implicit” momsats på 25 procent.

Pensionärer som grupp framstår som förlorare på förändringen och även barnfamiljer, särskilt ensamstående med barn. I genomsnitt uppgår försämringarna dock endast till mellan 100 och 500 kronor per hushållsmedlem på årsbasis.

I tabell 3.12 redovisas hur den ekonomiska standarden förändras för olika inkomstgrupper.

**Tabell 3.12** Förändring av hushållens ekonomiska standard efter inkomst vid en normalskattesats på 22,9 procent som även omfattar livsmedel 2006. Procent resp. kronor

Ekonomisk standard, decilgrupper	Förändring av ekonomisk standard	
	Procent	Kronor
1	-0,34	-282
2	-0,37	-420
3	-0,34	-445
4	-0,17	-251
5	-0,06	-101
6	+0,01	+13
7	+0,00	+6
8	+0,07	+149
9	+0,12	+310
10	+0,19	+781

*Källa:* Egna beräkningar på basis av HEK och HUT 2004.

Effekterna är, som väntat, begränsade även för de olika inkomstgrupperna. Förändringen innebär dock en viss regressivitet, genom att hushåll med högre inkomster konsumerar relativt mer av varor och tjänster som blir billigare än vad hushåll med lägre inkomster gör. Dessa konsumerar i stället relativt mer av livsmedel. I kronor skulle personer med den högsta ekonomiska standarden (decil 10) erhålla mest.

Att effekterna totalt sett är begränsade framgår även av nedanstående tabell som visar den omfördelning i miljoner kronor av skattebördan som skulle bli resultatet av förändringarna sammantaget.

**Tabell 3.13 Total omfördelning år 2006 till följd av en normalskattesats på 22,9 procent som även omfattar livsmedel efter inkomst och hushållstyp. Miljoner kronor**

<b>Ekonomisk standard</b>	<b>Mkr</b>	<b>Hushållstyp</b>	<b>Mkr</b>
Decilgrupp 1	-70	Ensamstående utan barn	+650
Decilgrupp 2	-330	Ensamstående med barn	-100
Decilgrupp 3	-320	Sammanboende utan barn	+420
Decilgrupp 4	-180	Sammanboende med barn	-130
Decilgrupp 5	-60	Övriga utan barn	-50
Decilgrupp 6	+30	Övriga med barn	-90
Decilgrupp 7	+10	Ensamstående pensionärer	-320
Decilgrupp 8	+140	Sammanboende pensionärer	-310
Decilgrupp 9	+250	Övriga pensionärer	-20
Decilgrupp 10	+570		
Förlorare (1-5)	-960	Förlorare	-1 020
Vinnare (6-10)	+1 000	Vinnare (hushåll utan barn)	+1 070

*Källa:* Egna beräkningar på basis av HEK och HUT 2004.

Den totala omfördelning som blir resultatet av de samlade förändringarna uppgår till ca 1 miljard kronor och sker från grupper med lägre inkomster till grupper med högre inkomster respektive från hushåll med barn samt pensionärshushåll till hushåll utan barn.

Det är dessa grupper som, om än i begränsad utsträckning, skulle missgynnas vid en övergång till en normalmoms på 22,9 procent som även inkluderar livsmedel.

Man kan även uttrycka det som att det är denna omfördelning som man förlorar om den reducerade skattesatsen på livsmedel på 12 procent och normalmoms på 25 procent överges till förmån för en normalskattesats på 22,9 procent som även avser livsmedel. Skatten på övriga varor och tjänster måste givet matmoms på 12 procent hållas på nivån 25 procent, vilket ger en total omfördelning som uppgår till ca 1 miljard kronor, en blygsam andel av det totala skattebortfallet till följd av matmomsen.

Detta förhållande, dvs. den begränsade omfördelningen, kan förklaras av att skillnaderna i konsumtionsmönster inte är så markanta mellan grupper man önskar stödja och övriga hushåll. På basis av den redogörelse som lämnats tidigare rörande hushållens konsumtionsutgifter och konsumtionsandelar för livsmedel har man skäl att tro att möjligheterna till omfördelning (och stöd) genom en nedsatt moms på mat i förhållande till övriga varor och

tjänster varit större under tidigare perioder, nämligen då livsmedel svarat för en större andel av utgifterna och då skillnaderna i utgiftsandelar mellan olika grupper varit större (se t.ex. tabell 3.3 i avsnitt 3.5.3).

### Några kompenserande åtgärder till pensionärer och barnfamiljer

Utredningen har översiktligt med hjälp av HEK-data studerat några möjligheter till kompenserande åtgärder som syftar till att neutralisera de negativa fördelningseffekter som, om än begränsade, skulle uppkomma till följd av ett slopande av den reducerade skattesatsen på mat i kombination med en budgetneutral sänkning av normalskattesatsen. De studerade åtgärderna kan även illustrera storleken av de fördelningseffekter som uppkommer vid en budgetneutral omläggning av mervärdesskattesatserna.

De analyserade åtgärderna syftar till att kompensera två grupper av hushållstyper nämligen barnfamiljer respektive pensionärer och skall betraktas som räkneexempel. Kompensation för en eventuell momsomläggning skulle givetvis behöva utformas så att den neutraliserar effekten av åtgärden utifrån de förhållanden som då är aktuella.

En åtgärd som i dagsläget skulle kunna kompensera pensionärer med låga inkomster är en höjning av bostadstilläggen. Vi har beräknat effekterna av en höjning av ersättningsnivån från idag maximalt 93 till 95 procent av bostadskostnaden per månad av den del som inte överstiger 5 000 kronor (f.n. 4 850 kronor) för den som är ogift och äldre än 65 år. För pensionärer under 65 år höjs nivån från 91 till 93 procent av bostadskostnaden per månad för den del som inte överstiger 4 750 kronor. Resultaten redovisas i tabell 3.14. Tabellen anger de samlade effekterna för hushållen av såväl momsförändringarna som åtgärderna på utgiftssidan. Beräkningarna får ses som ett exempel på storleken av de åtgärder som kan övervägas.<sup>38</sup>

Ett exempel på en kompenserande åtgärd riktad till barnfamiljer är ändrade regler för bostadsbidragen. Den som har barn kan ha rätt till bostadsbidrag för barnfamiljer. Bidraget beräknas med

---

<sup>38</sup> Utredningen är medveten om att höjningar av bostadstillägget i motsvarande storleksordning aktualiserats också i annat sammanhang (Sveriges Socialdemokratiska Arbetarpartis valmanifest 2006).

hänsyn till hur många personer som bor i hushållet, bostadskostnad och bostadsyta samt inkomst och förmögenhet.

För barnfamiljer finns en garantinivå för bostadskostnaden. Bostadskostnaden får räknas upp till garantinivån även om en begränsad bostadsyta medför en lägre beräknad kostnad. Den faktiska bostadskostnaden utgör taket.

Bostadskostnader upp till 2 000 kronor får hushållet (med undantag för personer under 29 år som enbart har barn tidvis då gränsen är 1 800 kronor) själv stå för. Reglerna innebär att 50 procent av bostadskostnaden mellan 2 000 och 5 300 kronor utgår som bidrag om man har ett barn, 50 procent mellan 2 000 och 5 900 kronor om man har två barn och med 50 procent mellan 2 000 och 6 600 om man har tre eller flera barn.

Om man t.ex. är ensamstående med två barn och har en månadshyra på 7 000 kronor erhåller man maximalt bostadsbidrag beräknat som s.k. särskilt bidrag på 1 325 kronor (vid högst 117 000 i inkomst för ensamstående) samt 1 950 kronor (dvs. 50 procent av bostadskostnaden mellan 2 000 och 5 900 kronor). Detta blir totalt 3 275 kronor per månad.

I tabell 3.14 har hushållets gräns för den del av bostadskostnaden som man själv skall svara för sänkts till 1 500 kronor. Detta förutsätts gälla för hushåll generellt och några marginaleffekter till följd av förändringen uppkommer inte (som blir fallet om man i stället skulle justera inkomstgränserna för det särskilda bidraget). Nettoeffekterna av regeländringarna ovan inklusive förändringarna till följd av en normalskattesats på 22,9 procent som även inkluderar livsmedel redovisas i tabellerna 3.14 och 3.15.

**Tabell 3.14** Förändring av hushållens ekonomiska standard efter hushållstyp vid en normalskattesats på 22,9 procent som även omfattar livsmedel, höjt bostadstillägg till pensionärer samt förändrade regler för bostadsbidrag 2006. Procent resp. kronor

Hushållstyp	Förändring av ekonomisk standard	
	Procent	Kronor
Ensamstående utan barn	+0,39	+689
Ensamstående med barn	-0,96	+1 256
Sammanboende utan barn	+0,17	+407
Sammanboende med barn	-0,01	-12
Övriga utan barn	-0,01	-28
Övriga med barn	-0,00	0
Ensamstående pensionärer	+0,35	+457
Sammanboende pensionärer	-0,23	-409
Övriga pensionärer	-0,14	-228

*Källa:* Egna beräkningar på basis av HEK och HUT 2004.

Av tabellen framgår att de ovan redovisade åtgärderna på utgifts- sidan innebär att ensamstående med barn respektive ensamstående pensionärer i genomsnitt kompenseras fullt ut och får ett bättre utfall jämfört med idag. Även för övriga grupper är nettoeffekten positiv eller obetydlig, utom för övriga pensionärsgrupper. Försämringarna för dessa uppgår till mellan 200 och 400 kronor i genomsnitt per hushållsmedlem på årsbasis.

Nedan har vi även studerat hur förändringarna slår för hushåll med olika stora inkomster. I tabell 3.15 har hushållen delats upp i deciler efter ekonomisk standard. Därefter har vi för respektive decilgrupp beräknat den genomsnittliga förändringen av den ekonomiska standarden.

**Tabell 3.15** Förändring av hushållens ekonomiska standard efter inkomst vid en normalskattesats på 22,9 procent som även omfattar livsmedel, höjt bostadstillägg till pensionärer samt förändrade regler för bostadsbidrag 2006. Procent resp. kronor

Ekonomisk standard, decilgrupper	Förändring av ekonomisk standard	
	Procent	Kronor
1	+0,44	+346
2	+0,42	+494
3	+0,28	+355
4	-0,06	-97
5	-0,05	-80
6	+0,02	+30
7	+0,00	+8
8	+0,07	+152
9	+0,12	+311
10	+0,19	+781

*Källa:* Egna beräkningar på basis av HEK och HUT 2004.

Av tabellen framgår att den regressiva effekten av momsförändringarna nu motverkas av förändringarna inom bostadsbidragssystemen. De 30 procent av hushållen som har de lägsta inkomsterna (decil 1 till 3) får här i stället en förbättring. För grupper i medelinkomstläge är nettoeffekten obetydlig, medan det för hushåll med de högsta inkomsterna fortfarande kvarstår en positiv effekt som ett resultat av momsförändringarna.

De här redovisade genomsnittliga utfallen i olika grupper utesluter givetvis inte att det finns enskilda hushåll vars konsumtion och/eller bostadssituation är sådan att de skulle vidkännas konsekvenser i en annan storleksordning än de som gäller i genomsnitt. Detta innefattar såväl positiva som negativa avvikelser från genomsnittet. Underlaget för en redovisning av detta är osäkert, eftersom det statistiska urvalet är begränsat. De data som utredningen har att tillgå tyder på att det finns vissa hushåll med låg ekonomisk standard som skulle vidkännas försämringar. I första hand torde det röra sig om hushåll utan barn som inte är berättigade till bostadsbidrag.

En annan grupp med negativt utfall som har kunnat identifieras är sammanboende pensionärer. Sannolikt beror detta på att denna grupp sällan har rätt till några större belopp i form av bostadstillägg.



Den statsfinansiella kostnaden för de åtgärder inom bostadsbidragssystemen som här angivits uppgår till knappt en miljard kronor per år på statsbudgetens utgiftssida, dvs. i samma storleksordning som nuvarande omfördelning till följd av reducerad skattesats för livsmedel (se tabell 3.13).

Utredningen har överslagsmässigt beräknat den saldoneutrala normalskattesatsen till 23 procent, dvs. den procentsats som skulle ge ett tillskott av momsinkomster i en storleksordning som finansierar åtgärderna på utgiftssidan. Frågan om eventuella åtgärder på utgiftssidan skulle givetvis även behöva övervägas mot bakgrund av utgiftstak för berörda utgiftsområden liksom för statsbudgeten i sin helhet.

### 3.6.4 Fördelningseffekter med en dynamisk konsumtionsmodell

I beräkningarna ovan tas ingen hänsyn till att hushållen med tiden anpassar sitt konsumtionsmönster som en följd av förändrade relativpriser. Om vissa varor blir relativt dyrare än andra är det rimligt att tänka sig att hushållen drar ner sin konsumtion av dessa varor. När det gäller livsmedel, som utgör en s.k. nödvändighetsvara, kan man vanligen räkna med relativt låga s.k. elasticiteter, dvs. anpassningen blir begränsad.

Varor som i stället blir billigare till följd av den sänkta normalskattesatsen konsumerar hushållen i stället mer av. De samlade effekterna kan studeras med konsumtionsmodeller.

Utredningen har låtit experten Bengt Assarsson beräkna effekter för hushållen utifrån en sådan dynamisk konsumtionsmodell. I analysen jämförs (i aggregat) nuvarande momsstruktur med ett alternativ som är budgetneutralt i den meningen att statens inkomster från mervärdesskattesystemet i modellen är oförändrade. Alternativet avspeglar en situation där matmomsen justeras upp till normalskattenivån som sänkts i syfte att åstadkomma budgetneutralitet, medan övriga reducerade skattesatser lämnas oförändrade. Den budgetneutrala skattesatsen har här beräknats till 22,5 procent.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Avvikelsen i förhållande till tidigare redovisad procentsats för en budgetneutral omläggning av momssystemet där normalskattesats tillämpas även för livsmedel, 22,9 procent, förklaras av skillnader i modellantaganden, t.ex. avseende hur varor och tjänster grupperas och hur "implicita" momssatser hanteras.

En konsumtionsmodell skattas ekonometriskt för att bestämma olika hushållsgruppers konsumtion som en funktion av priser, totala utgifter och hushållsstorlek. Hushållen indelas i ca 10 grupper för respektive åren 1995, 1996, 1999–2001 och 2003–2005. Sammanlagt finns 96 observationer.

Hushållens levnadskostnader och totala reala utgifter med nuvarande skatter beräknas av modellen. Skatter och priser ändras budgetneutralt så att livsmedelsmomsen höjs till normalskattenivå medan övriga reducerade skattesatser behålls, vilket ger en normal-skattesats på 22,5 procent.<sup>40</sup>

En simulering genomförs för att svara på frågan: hur skulle konsumtionen blivit om skatterna historiskt hade förändrats enligt alternativet? Nya konsumtionsmönster beräknas efter skatteförändringarna. Hushållens levnadskostnader och totala reala utgifter med förändrade skatter och priser beräknas. Ett s.k. ojämnhetsindex (Atkinsons ojämnhetsindex, se bilaga 6) beräknas som mäter hur ojämn fördelningen av hushållens realinkomster är före och efter skatteförändringarna.

Skattningen av konsumtionsmodellen görs med 8 varugrupper, vilka klassificeras som nödvändighets- eller lyxvaror. Det är en nödvändighetsvara om budgetandelen minskar med inkomsten och en lyxvara om budgetandelen ökar med inkomsten.<sup>41</sup> Om skatten höjs för en nödvändighetsvara, allt annat lika, blir fördelningen ojämnare, och omvänt för en skattehöjning på en lyxvara. De 8 varugrupperna klassificeras i den empiriska analysen enligt tabell 3.16. Angivna budgetandelar utgör ett snittvärde för varugruppen utifrån HUT-data för samtliga de år som ingår i modellanalysen.

---

<sup>40</sup> I bilaga 6 jämförs även med delbetänkandets rekommendation om en enhetlig skattesats på 21,7 procent för alla momspliktiga varor och tjänster.

<sup>41</sup> Detta kan också uttryckas som att inkomstelasticiteten är mindre än 1 för en nödvändighetsvara och större än 1 för en lyxvara.

**Tabell 3.16** Klassificering av varugrupper som nödvändighetsvaror respektive lyxvaror. - visar tecken på ojämna fördelning och + tecken på jämnare fördelning

Nödvändighetsvara(N) eller lyxvara (L)	Varugrupp(budgetandel inom parentes)	Nuvarande skatt	Alternativ skattesats (sänkt normalskattesats som även inkluderar livsmedel)
N	Livsmedel (14,8)	12	22,5 -
N	Bostad (26,3)	9,60	8,4 +
L	Utemåltider, hotell, alkohol, tobak (10,1)	20,3	18,5 -
L	Möbler, inventarier (6,9)	25	22,5 -
L	Transporter (14,6)	22,3	16,7 -
N/L	Kläder och skor, hushållstjänster, hälsovård (13,4)	25	20,1 -
N/L	Böcker (5,4)	6	6
N/L	Övriga fritidstjänster (8,5)	14,7	12,1

*Källa:* Moms och inkomstfördelning av Bengt Assarsson (bilaga 6)

Tabellen visar att skatten på nödvändighetsvarorna respektive lyxvarorna både höjs och sänks. Ett (-) visar att skatteförändringen ger en tendens till ojämna och ett (+) en tendens till jämnare fördelning.

En höjning av livsmedelsmomsen gör i sig fördelningen ojämna men denna fördelningseffekt kompenseras av att moms på en annan nödvändighetsvara – bostad – sänks och i någon mån också av att normalskattesatsen sänks för t.ex. kläder och skor. Konsumtionsmodellen beräknar också hur hushållen till viss del kompenserar sig för skatteförändringarna genom att substituera varor och tjänster vars relativpris stiger mot varor och tjänster vars relativpris sjunker.

Atkinsons ojämnhetsmått<sup>42</sup> innehåller en parameter som mäter preferenserna för en jämn fördelning (aversionsparametern, se

$$A = 1 - \sum_h \left[ \frac{1}{H} \left( \frac{y_h}{\bar{y}} \right)^{1-\epsilon} \right]^{\frac{1}{1-\epsilon}}$$

där  $H$  är antalet hushåll,  $y_h$  är inkomsten i hushåll  $h$  och  $\bar{y}$  är medelinkomsten.

bilaga 6). Man kan t.ex. vara speciellt angelägen om de fattigastes situation. Genom att variera denna preferensparameter kan man se om skatteförändringarnas fördelningseffekt är känslig för dessa preferenser.

**Tabell 3.17 Effekt på Atkinsons index av partiella förändringar i priserna till följd av en sänkt normalskattesats som även omfattar livsmedel**

Vara	Prisändring, procent	Effekt på Atkinsons index med parametern 0,75, procent
Livsmedel	+9,4	3,3
Utemåltider, hotell, alkohol och tobak	-1,3	0,4
Möbler, inventarier	-2,0	0,0
Bostad	-0,8	-0,2
Kläder och skor, hushållstjänster, hälsovård	-1,8	0,0
Transporter	-1,4	0,0
Böcker	0	0,0
Övriga fritidstjänster	-2,3	0,3

*Källa:* Moms och inkomstfördelning av Bengt Assarsson (bilaga 6).

Genomför vi alla skatteförändringarna samtidigt och med aversionsparametern 0,75 ökar ojämnheten i fördelningen med 3,9 procent. Resultatet är inte känsligt för värdet på aversionsparametern, som varierar mellan 0,25 och 1,4.

Det är svårt att tolka dessa resultat. Atkinsons index kan tolkas så att en ojämna fördelning alltid ses som en välfärdssänkning. Den relativa förändringen i indextalet kan ses som den inkomstförstärkning som om den gavs till alla skulle kompensera för den ojämna fördelningen. Om indexet ökar med en procent skulle alltså en inkomstförstärkning med en procent till alla kompensera för den ojämna fördelningen under den studerade tidsperioden.

Man kan också jämföra skatteförändringarnas effekt på ojämnhetalet med hur detta utvecklats historiskt. Under perioden 1980-2004 ökade Gini-koefficienten (se bilaga 6 samt fotnot 17 ovan) för hushållens reala disponibla inkomster från ca 0,2 till ca 0,3, dvs. med knappt 50 procent. I jämförelse med denna förändring förefaller effekten av skatteförändringarna här vara

närmast marginell. Fördelningseffekterna av de simulerade skatteförslagen får därför betraktas som mycket måttliga, dvs. ungefär samma slutsats som drogs från de fördelningsanalyser som redovisades i delbetänkandet avseende en enhetlig mervärdesskatt på 21,7 procent liksom av beräkningarna med FASIT-modellen ovan. Detta är inte heller förvånande, eftersom den föreslagna höjningen av livsmedelsmomsen i varje budgetneutralt förslag innehåller kompensatoriska förändringar.

### 3.7 Utredningens överväganden om livsmedelsmomsen

I utredningens delbetänkande har en omfattande kartläggning och bedömning gjorts av de avgränsningsproblem m.m. som är förbundna med dagens mervärdesskattestruktur, där de skattepliktiga varorna och tjänsterna skall beskattas efter en av tre olika mervärdesskattesatser. Som framgått leder skattesatsdifferentieringen till administrativa och kontrollmässiga problem, men också till ökade fullgörandekostnader för företagen m.m. Bedömningen i delbetänkandet var att en övergång till en enda enhetlig mervärdesskatt skulle vara en effektiv metod för att komma till rätta med dessa svårigheter, medan mindre långtgående justeringar av nuvarande regler i flertalet fall förutsågs komma att bli till ingen eller ringa fördel.

Som framgått av delbetänkandet medför också den reducerade skattesatsen för livsmedel betydande problem av detta slag. Eftersom livsmedelsmomsen skall hanteras av ett mycket stort antal skattskyldiga är detta betydelsefullt. Det är, som närmare framgått av avsnitt 3.2, framför allt gränsdragningen mellan livsmedelsförsäljning och servering av livsmedel som är besvärlig. Servering av livsmedel beskattas med full mervärdesskatt, medan skattesatsen 12 procent tillämpas vid försäljning. Ett och samma livsmedel, t.ex. en smörgås, hamburgare eller en läskedryck kan således beskattas olika beroende på omständigheterna i samband med omsättningen. Detta leder inte bara till kontrollproblem etc. utan kan också, som framgått vid remissbehandlingen, medföra konkurrensnedvridningar.

Även sedd som en separat åtgärd får därför ett införande av normalskattesatsen på livsmedel ses som en väsentlig förenklingsåtgärd – som tidigare framgått är det däremot inte möjligt att lösa

de nämnda gränsdragningsproblemen genom att sänka momsatsen för servering av livsmedel.

Den nuvarande reduceringen av mervärdesskatten på livsmedel är statsfinansiellt en dyrbar åtgärd. Detta innebär också att om reduceringen slopas kan normalskattesatsen sänkas relativt mycket. Enligt utredningens beräkningar skulle normalskattesatsen kunna sänkas från dagens 25 procent till 22,9 procent. Detta innebär inte en lika långtgående sänkning av normalskattesatsen som den som skulle kunna finansieras genom ett slopande av reducerade mervärdesskatter på alla andra varor och tjänster, vilket senare skulle möjliggöra en sänkning av normalskattesatsen till 21,7 procent enligt beräkningarna i delbetänkandet. Även en reducering av normalskattesatsen med ca två procentenheter får emellertid anses vara en betydelsefull ändring. Väsentligt är naturligtvis att ändringen kan förväntas medföra prissänkningar på flertalet momsbelagda varor och tjänster och även, som framgår av delbetänkandet, på många tjänster som idag inte är skattepliktiga, t.ex. uthyrning av bostäder m.m. En sänkning av normalskattesatsen är också, vilket närmare beskrivits i delbetänkandet, betydelsefull i ett internationaliseringsperspektiv. Ett slopande av den reducerade skattesatsen för livsmedel i kombination med en sänkning av normalskattesatsen skulle således medföra fördelar från flera utgångspunkter.

En höjning av mervärdesskattesatsen på livsmedel och sänkning av skattesatsen för flertalet andra varor och tjänster kan förväntas påverka slutpriserna till konsument på ett sådant sätt att konsumtionsvolymerna ändras. Konsumtionen av och produktion/försäljning av livsmedel kan således förväntas minska. Att reducera mervärdesskattesatsen för livsmedel har emellertid inte motiverats av någon önskan att påverka konsumtionen etc. av livsmedel. Mervärdesskatten används således inte på detta område som ett styrmedel för att påverka konsumenterna (även om det inte saknats röster för att med ytterligare mervärdesskattedifferentieringar försöka påverka konsumenternas val av livsmedel antingen i riktning mot eller bort från sådant som antagits vara särdeles hälsosamt alternativ ohälsosamt). Det synes därför inte finnas skäl att behålla en lägre mervärdesskatt på livsmedel av skäl som nu nämnts.

När man överväger möjligheterna att slopa den lägre mervärdesskatten på livsmedel är det emellertid centralt att analysera hur väl den nuvarande sänkningen uppfyller lagstiftarens motiv för att reducera skattesatsen. Vidare behöver övervägas i vilken utsträck-

ning andra åtgärder i samband med ett slopande av den reducerade skattesatsen skulle kunna innebära att motiven uppfylls på ett lika bra eller mer ändamålsenligt sätt. Inledningsvis inställer sig också frågan om huruvida motiven bakom sänkningen fortfarande är relevanta.

Utredningen har redogjort för lagstiftarens motiv bakom den reducerade skattesats på livsmedel som infördes 1996. Den effekt som eftersträvades var att mot bakgrund av sänkta ersättningsnivåer i transfereringssystem på utgiftssidan kompensera särskilt hushåll med låga inkomster och hushåll med barn genom att utgifterna för inköp av livsmedel skulle sjunka som ett resultat av den reducerade momssatsen.

Utredningen kan dock konstatera att detta ursprungliga motiv för den låga skattesatsen bortföll tämligen snart efter det att skattesatsen på livsmedel sänkts i och med att ersättningsnivåerna i transfereringssystemen återställdes till sina ursprungliga nivåer 1997 respektive 1998. Något behov av kompensation fanns alltså inte sedan ersättningsnivåerna återställdes.

Lagstiftaren har emellertid valt att behålla den reducerade skattesatsen på livsmedel, varför utredningen i sin analys utgått från att de motiv som då lyftes fram ändå får aktualitet på så sätt att det är de grupper som angavs som föremål för kompensation genom en reducerad skattesats på livsmedel som särskilt skall gynnas av åtgärden även i en situation då ersättningsnivåerna i transfereringssystemen återställdes.

Den utvidgade analys utredningen genomfört avser således den fördelningspolitiska effektiviteten i att ha en reducerad momssats på livsmedel om 12 procent. Analysen syftar till att ge en övergripande beskrivning av under vilka förutsättningar som en reducerad mervärdesskatt på någon vara eller tjänst, här gäller det livsmedel, kan sägas fungera väl som fördelningspolitiskt styrmedel samt diskutera i vilken grad dessa förhållanden kan sägas vara uppfyllda när det gäller livsmedelsmomsen i Sverige idag och framöver.

Inledningsvis redogjorde utredningen som en allmän bakgrund för inkomstutveckling och inkomstspridning i Sverige utifrån den redogörelse som regeringen lämnade i vårpropositionen 2006. Av denna framgår bl.a. vilka grupper som har den lägsta ekonomiska standarden i dagsläget, hur barnfamiljernas ekonomiska situation utvecklats samt hur mycket olika typer av hushåll skiljer sig åt när

det gäller ekonomisk standard.<sup>43</sup> Hushållstyper som utmärker sig av att ha en särskilt låg ekonomisk standard är ensamstående med barn och ensamstående ålderspensionärer över 75 år, särskilt kvinnor.

Analysen av livsmedelsmomsen som fördelningspolitiskt instrument består av flera delar och nedan återges de sammanfattande slutsatser och bedömningar som utredningen gjort inom respektive område.

Frågan om omfördelning och/eller stöd genom en lägre momssats för livsmedel berör två grundläggande fördelningsfrågor. Den första avser fördelningen mellan producenter och konsumenter, det man brukar kalla skatteincidens. Med detta begrepp avses vanligen fördelning av skattebörda, vilket analyserats flitigt i den nationalekonomiska litteraturen. Här avses fördelning av skattelättnad och genomslag i priserna för nedsättning av mervärdesskatt, eftersom en första förutsättning för att en reducerad skattesats skall få önskade fördelningspolitiska effekter är att skattesänkningen också ger utslag i konsumentpriserna.

Det allmänna antagandet är att en momsförändring på lång sikt ger fullständigt utslag i konsumentpriserna. Detta gäller för marknader i perfekt konkurrens. Utredningen har emellertid analyserat frågan om prisgenomslag för livsmedelsmomsen på basis av en teoretisk analys av skatteincidens på marknader i imperfekt konkurrens (se avsnitt 3.5.2). Detta är motiverat mot bakgrund av de marknadsförhållanden som gällt och till viss del fortfarande kan anses gälla inom livsmedelssektorn i Sverige.

Analysen, som redovisas i bilaga, visar att teorin inte ger någon entydig slutsats, utan att prisgenomslaget av en värdeskatt i imperfekt konkurrens blir en empirisk fråga. Det finns visst teoretiskt stöd för att prisgenomslaget kan ha varit mindre än 100 procent på kort sikt, men detta är inte entydigt, bl.a. beroende på den osäkerhet som finns när det gäller efterfrågekurvans utseende.

På lång sikt är den avgörande frågan huruvida det råder fritt inträde på marknaden eller ej. Det finns anledning anta att konkurrensen inom området har förbättrats under de senaste 15 åren, men att det fortfarande kan finnas vissa inträdeshinder som gör att det inte är klart vilka skillnader som egentligen finns mellan pris-

<sup>43</sup> Begreppet ekonomisk standard används för att skapa jämförbarhet mellan hushåll med olika disponibla inkomster och olika försörjningsbörda. Två hushåll med samma disponibla inkomst anses således ha olika ekonomiska standard om de skiljer sig åt vad gäller hur många barn respektive vuxna som skall leva på inkomsten. SCB använder begreppet konsumtionsenhet för att möjliggöra denna normering.



genomslaget på kort och lång sikt just när det gäller den reducerade skattesatsen för livsmedel.

En ökad konkurrens och alltfler aktörer på marknaden ökar dock sannolikheten för ett fullständigt prisgenomslag för den nedsatta matmomsen. Utredningen har mot bakgrund av detta utgått från en långsiktig bedömning av prisgenomslaget i sin analys av fördelningseffekterna, under antagande om att konkurrensen på marknaden fortsätter att stärkas. Vid beräkning av de fördelningsspolitiska effekterna antas alltså att prisgenomslaget av en förändrad matmoms blir fullständigt.

Mot bakgrund av den osäkerhet som finns kring skillnad mellan kort och lång sikt inom livsmedelsområdet bör dock betonas att det inte är givet att den reducerade skattesatsen på mat har hunnit slå igenom fullständigt i konsumentpriserna ännu. Detta skulle i så fall betyda att prisgenomslaget vid en eventuell höjning av matmomsen skulle ske från en nivå som inte motsvarar långsiktig jämvikt, vilket då skulle kunna medföra att priserna inte nödvändigtvis måste stiga i den utsträckning som motsvaras av momshöjningen. Detta är dock något som utredningen i sina analyser av fördelningseffekter i samband med en höjd matmoms valt att inte ta närmare hänsyn till.

Den andra fördelningsfråga som utredningen har haft att belysa är vad matmomsen betyder för olika konsumenter (givet fullständigt genomslag i konsumentpriserna för momsförändringar). I vilken utsträckning gynnar den lägre matmomsen i dagsläget de grupper som lyftes fram av lagstiftaren? Hur stor är den avsedda (direkta) stödeffekten i förhållande till stödet till övriga grupper som också gynnas av nedsättningen (dvs. hur stor är den indirekta kostnaden för stödet)?

För att en reducerad skattesats skall ha någon betydelse för hur mycket olika hushåll betalar i skatt i förhållande till sina konsumtionsutgifter är det nödvändigt att hushållens utgiftsandelar för olika varor och tjänster skiljer sig åt. Skulle hushållens konsumtionsmönster vara helt identiska är det inte möjligt att åstadkomma någon form av omfördelning av skattebördan mellan hushållen genom att differentiera skattesatserna mellan olika varor och tjänster; skattebelastningen avspeglar i ett sådant fall endast den totala konsumtionen.

Om man skall kunna stödja (eller omfördela skattebördan till förmån för) hushåll med barn och/eller med låga inkomster genom en lägre skattesats på mat än på övriga varor och tjänster är det

nödvändigt att utgifterna för mat för dessa grupper svarar för en större del av deras konsumtion än vad som gäller för övriga grupper. Stödet ökar naturligtvis också i betydelse om utgifterna för matinköp svarar för en betydande del av deras totala utgifter.

Utredningen har belyst dessa förhållanden schematiskt genom några räkneexempel redovisade i bilaga. En slutsats från dessa är att andra vägar än låg moms på mat måste sökas i de fall konsumtionsmönstren är väldigt utjämnade och skillnaderna mellan hushållen i konsumtionsutrymme/inkomster är stora, om målet är att på något mer substantiellt sätt utjämna köpkraft/inkomster mellan hushållen.

En betydelsefull fråga av empirisk karaktär har därför varit att kartlägga hur stor del av hushållens budget som åtgår till livsmedelsinköp och vidare hur utgiftsandelarna för livsmedel varierar mellan olika typer av hushåll och inkomstgrupper. En fråga är även i vilken utsträckning som dessa förhållanden har förändrats över tid och hur detta i så fall påverkar bedömningen av matmomsen som fördelningspolitiskt styrmedel.

Någon exakt statistisk jämförbarhet över en längre tidsperiod är inte möjlig, eftersom olika metodik utnyttjats av SCB för de olika undersökningar över hushållens konsumtion som genomförts. Utredningen har via SCB dock tagit fram bearbetade uppgifter utifrån de urvalsundersökningar som genomförts (HUT) avseende åren 1995 – 2005 över utgifterna för inköp av livsmedel (se avsnitt 3.5.3 samt bilaga).

Slutsatsen av denna bearbetning är att livsmedelsinköpen som andel i hushållens budget minskat från i genomsnitt 14,8 till 12,1 procent under perioden. För olika hushållstyper varierar andelen runt 3 procentenheter.

Studeras i stället utvecklingen i olika inkomstklasser (deciler) svarade livsmedel för mellan 12,6 och 17,5 procent av hushållens utgifter år 1995, dvs. en spridning på ca 5 procentenheter. År 2005 svarade livsmedel för mellan 11,0 och 13,3 procent, dvs. lägre andelar och mindre spridning. Det finns inget entydigt mönster som visar att hushåll i lägre decilgrupper lägger ut en större andel av sina utgifter på inköp av livsmedel. Utgifterna reallt sett sjunker eller är oförändrade i alla grupper, förutom i den lägsta och, något förvånande, i den högsta gruppen.

Hushållens utgifter för livsmedel har alltså sjunkit som andel av deras totala konsumtion under de senaste 10 åren och dessutom tycks det som att skillnaderna mellan hur mycket olika hushåll och

inkomstklasser lägger ut på inköp av livsmedel, sett som andel av de totala utgifterna, kan vara på väg att jämnas ut. Fortfarande svarar dock livsmedel för en något större andel av utgifterna hos barnfamiljer, kanske främst hos ensamstående med barn, och till viss del även i hushåll med lägre inkomster.

Det finns givetvis en osäkerhet i dessa siffror och det finns en risk att tillmäta dessa data, som bygger på ett begränsat urval tillfrågade, en för hög grad av tillförlitlighet. Utredningen finner det dock rimligt att anta att det över en längre tid faktiskt skett stora förändringar vad gäller hushållens konsumtionsmönster. Detta är även något som påtalades i en offentlig utredning från 2001 som bl.a. kartlade hur konsumtionsmönster och välfärd förändrats under 1990-talet (SOU 2001:57). I denna redogjordes för olika utgifters andelar av den totala konsumtionen uppdelade på hushållstyper under åren 1988–1996. Livsmedel svarade enligt utredningen för mellan 13 och drygt 17 procent av utgifterna för de olika hushållsgrupperna år 1996. Genomsnittligt sett låg livsmedelsutgifterna några procentenheter högre hos barnfamiljerna, särskilt gällde detta för ensamstående med barn jämfört med ensamstående utan barn. Detta beskriver situationen när mervärdesskatten för livsmedel sänktes år 1996.

Just livsmedelsutgifterna uppvisade dock enligt utredningen en successiv och mycket kraftig minskning under hela perioden 1988–1996. Särskilt stor uppges minskningen vara för just barnhushållen. För ensamstående med barn minskade utgifterna för mat, reallt sett, från 35 200 kronor år 1992 till 24 600 kronor 1996, vilket innebar en minskning med hela 30 procent. För parhushåll med barn var motsvarande minskning drygt 20 procent.

Uppgifter om hushållens utgifter för mat ännu längre tillbaka i tiden finns redovisade i en annan offentlig utredning från år 1977 med uppgift att göra en översyn av skattesystemet (SOU 1977:91). Hushållens utgifter för livsmedel anges här som andel av disponibel inkomst. Underlaget för denna redovisning var den undersökning av hushållens konsumtion som SCB genomförde år 1969, dvs. samma år som mervärdesskatt infördes i Sverige.

Uppgifterna, som återges i avsnitt 3.5.3 och visades i tabell 3.3 avsåg 1977 års disponibla inkomster och konsumtion i enlighet med 1969 års hushållsundersökning från SCB. Tabellen visade den stora betydelse som livsmedelsutgifterna hade för hushållens ekonomi på 1970-talet. Livsmedel svarade enligt dessa uppgifter för 23 till 31 procent av hushållens disponibla inkomster. För de tre

lägsta inkomstklasserna gick ca 30 procent av hushållets disponibla inkomster till inköp av livsmedel. Andelen sjönk med stigande inkomst, men även mer välbärgade hushåll använde ändå drygt 20 procent av sina inkomster för livsmedelsinköp. Detta innebar emellertid en inte obetydlig spridning på 8–9 procentenheter av de disponibla inkomsterna mellan hushåll med låga respektive höga inkomster.

Utredningens allmänna slutsats är att det sett över en längre tid tycks ha skett stora förändringar när det gäller såväl hur stor del som livsmedel svarar för i förhållande till hushållens totala konsumtion (alternativt disponibla inkomster) i genomsnitt som när det gäller spridningen i utgiftsandelar mellan olika grupper av hushåll.

Det senare bör medföra att möjligheterna att i dagsläget omfördela skattebördan alternativt stödja vissa hushåll ekonomiskt med hjälp av en lägre matmoms försvårats. Hur stämmer då detta med de analyser som kan göras av fördelningseffekter på basis av aktuella data?

Utredningen har genomfört analyser av de fördelningspolitiska effekterna av den reducerade skattesatsen på livsmedel med den s.k. FASIT-modellen, som är en statisk mikrosimuleringsmodell med vars hjälp man kan beräkna hur förändringar i skatter och transfereringar påverkar hushållens ekonomi.

Utredningen redovisar effekter för olika typer av hushåll och inkomstklasser (deciler) dels relativt dels absolut utifrån 2004 års konsumtionsmönster (HUT) (se avsnitt 3.6.2).

Utredningens slutsats är att den fördelningspolitiska styrningen är tämligen svag. Visserligen så betyder den reducerade matmomsen fortfarande relativt mer för hushåll med låga inkomster och för hushåll med barn, men skillnaderna är små i förhållande till övriga hushåll. I kronor räknat per hushållsmedlem i respektive hushållstyp är det i stället också hushåll med högre inkomster respektive hushåll utan barn som får mest.

Effekterna har även studerats på totalnivå, dvs. hur mycket av den totala statsfinansiella kostnaden för åtgärden, drygt 18 miljarder kronor, som gick till olika grupper (se tabell 3.10).

Träffsäkerheten av stödet på totalt över 18 miljarder kronor måste betraktas som bristfällig. Noteras kan t.ex. att de tre högst decilgrupperna erhåller mer i stöd än de fyra lägsta samt att ensamstående utan barn erhåller mer än 4 gånger så mycket som ensamstående med barn.

Givetvis finns det oklarheter kring hur målgrupperna för skatteutgiften/stödet exakt bör definieras, men utredningens slutsats är ändå att det mot bakgrund av skatteutgiftens omfattning, också i relation till fördelningspolitiskt motiverade stöd på utgiftssidan såsom allmänna barnbidrag och bostadstillägg till pensionärer, förefaller motiverat att överväga mer träffsäkra sätt att stödja låginkomsttagare och barnfamiljer.

Utredningen har dock inte sett det som sin uppgift att överväga utformningen av stöd utanför mervärdesskattesystemet motsvarande hela kostnaden för den sänkta livsmedelsmomsen. Mot bakgrund av den analys som utredningen lämnade i delbetänkandet har utredningen i stället valt den mer begränsade ansatsen att se över vad ett slopande av livsmedelsmomsen i kombination med en sänkt normalskattesats skulle medföra för fördelningseffekter och i vilken utsträckning som även en sådan åtgärd inom momssystemets ram skulle motivera kompenserande åtgärder för vissa grupper.

Utredningen har beräknat att om den reducerade skattesatsen för livsmedel slopas skulle normalskattesatsen kunna sänkas från 25 procent till 22,9 procent. En sådan omläggning skulle vara statsfinansiellt neutral.

Beroende på hur hushållen konsumerar livsmedel kontra normalbeskattade varor och tjänster uppstår en omfördelning av skattebörda hushållen emellan i förhållande till vad som gäller idag.

Effekterna får dock betraktas som små. Den begränsade omfördelning på ca 1 miljard kronor som skulle uppkomma innebär dock att hushåll med barn och pensionärshushåll förlorar mellan 100 och 500 kronor per hushållsmedlem och år, medan hushåll utan barn och med högre inkomster skulle vinna. Den begränsade effekten beror på att skillnaderna i konsumtionsmönster i dagsläget inte är så markanta mellan de grupper man önskar stödja och övriga hushåll.

Utredningen har översiktligt undersökt möjligheterna att genom förändringar i bostadsbidragssystemen neutralisera dessa effekter (se avsnitt 3.6.3). Kostnaderna för detta på statsbudgetens utgiftssida skulle uppgå till knappt 1 miljard kronor och kunna finansieras om t.ex. den generella momsatsen höjdes med någon tiondels procentenhet. Ensamstående med barn liksom ensamstående pensionärer skulle därmed kompenseras fullt ut och i genomsnitt vinna på en omläggning. Detsamma gäller nu även hushåll med låga inkomster. Övriga pensionärshushåll skulle dock

förlora mellan 200 och 400 kronor per hushållsmedlem och år i genomsnitt (se avsnitt 3.6.3).

På basis av den redogörelse som lämnats tidigare rörande hushållens konsumtionsutgifter och konsumtionsandelar för livsmedel förefaller det som om möjligheterna till omfördelning (och stöd) genom en nedsatt moms på mat i förhållande till övriga varor och tjänster varit större under tidigare perioder, nämligen då livsmedel svarat för en större andel av utgifterna och då skillnaderna i utgiftsandelar mellan olika grupper varit större. Den ekonomiska utvecklingen under senare decennier med allmänt ökat välstånd och ökat konsumtionsutrymme tycks ha medfört att lägre matmoms kommit att te sig allt mindre träffsäkert och alltmer ineffektivt som fördelningspolitiskt styrmedel.

Utredningens sammanfattande slutsats mot denna bakgrund är att den reducerade skattesatsen på livsmedel bör slopas och att den generella momssatsen då sänks till en nivå som innebär oförändrade skatteinkomster från mervärdesskattesystemet.

## 4 Vissa gränsdragningsfrågor inom nuvarande lågmomsområde

### 4.1 Inledning

I delbetänkandet redogjordes i detalj för de avgränsningsproblem som uppkommit när det gäller de varor och tjänster som enligt befintlig lagstiftning kan omsättas med någon av de reducerade skattesatserna 6 procent eller 12 procent. I delbetänkandet anges också de synpunkter som från olika håll framförts på avgränsningarna, och de önskemål som framställts om förändringar av nuvarande regler. Vad olika aktörer kräver är ofta att nuvarande tillämpningsområde för reducerad mervärdesskatt skall utvidgas för att avhjälpa ett avgränsnings- eller konkurrensproblem, eller för att mer direkt gynna omsättningen av varor och tjänster i en viss bransch alternativt jämställa branschen med någon annan bransch som redan får stöd genom en lägre mervärdesskattesats.

Synpunkter och önskemål av detta slag har också framförts under remissbehandlingen.

Det finns i praktiken ett mycket stort antal åtgärder som kan aktualiseras. Ett problem är att dessa sällan enbart handlar om rent tekniska förbättringar. Det är i stället ofta fråga om en kombination av åtgärder av lagstiftningsteknisk natur och stödåtgärder av det slag som kräver politiska prioriteringar. Utredningens mandat och utredningens karaktär av expertutredning innebär att det väsentligen är enbart de lagstiftningstekniska åtgärderna som här bör övervägas. Eftersom de tekniska problemen sällan är helt renodlade måste utredningen emellertid till någon del också ta ställning till förändringar av prioriteringskaraktär. Alla förslag måste dessutom nödvändigtvis ge upphov till statsfinansiella effekter, även om dessa i en del fall kan vara mycket begränsade. Enligt utredningens direktiv skall emellertid alla förslag som innebär bortfall av skatteinkomster kunna finansieras inom mervärdesskattens ram, vilket även detta medför prioriteringsfrågor.

En svårighet är att eventuella förslag på ett visst område, som inte åtföljs av förslag på ett annat konkurrerande eller på något sätt likartat område, lätt ger upphov till ytterligare "rättvisediskussioner". De synpunkter som lämnas om att olika gränsdragningar inte är rättvisa har sitt ursprung i att skillnaderna upplevs som konkurrensneutrala. Å andra sidan är de lägre skattesatserna, och avgränsningarna av dessa, medvetet konstruerade för att gynna viss konsumtion och viss produktion framför annan. De nuvarande gränsdragningarna kan sägas bygga på politiska prioriteringar, som inte självklart kan omprövas mot några objektivt godtagbara standarder. Dessa förhållanden manar till försiktighet när utredningen överväger förslag till ändringar.

Som anförts i kapitel 2 ovan utgår utredningen från att systemet med reducerade skattesatser i sin helhet kan slopas, men att denna åtgärd slutligen genomförs först efter överväganden om behov av stöd inom vissa politikområden och, dessutom, samordnat med beredningen av Mervärdesskatteutredningens förslag i SOU 2002:74. Förslag som nu lämnas skall utan att motverka det mera långsiktiga syftet med en enhetlig skattesats inriktas på mer temporärt genomförbara åtgärder som begränsar olika gränsdragningsproblem. Detta är utgångspunkterna för utredningens vidare analyser och förslag i detta kapitel.

Av inkomna synpunkter från de remissinstanser som företräder en bransch som idag gynnas av de lägre skattesatserna framgår att en eventuell skattehöjning oftast uppfattas som mycket negativ, ibland betecknad som ett dråpslag mot eller som förödande för branschens fortlevnad. Det anförts att det krävs omfattande konsekvensanalyser innan det överhuvudtaget bör övervägas att ändra nuvarande gynnande regler. Det har å andra sidan av delbetänkandet framgått att någon motsvarande djup analys i praktiken knappast gjordes när de olika reglerna om reducerad mervärdesskatt infördes. Enligt utredningens uppfattning visar dessa remissinstansers syn på möjligheterna att överhuvudtaget ta bort en reducerad skattesats när den väl införts att stor försiktighet måste iaktas när nya undantag från den generella mervärdesskattesatsnivån övervägs. Som framförts i delbetänkandet omprövas inte kontinuerligt ett stöd som ges i form av skattesatsreduktioner. Utvecklingen får också sägas ha visat att det är ytterst svårt att avveckla ett stöd i form av reducerad mervärdesskatt. Motsvarande erfarenheter finns inom EU. De förhandlingar som inom EU förts



om reducerade skattesatser, det s.k. lågmomsförsöket avseende arbetsintensiva tjänster (delbetänkandet avsnitt 4.2.3), visar detta.

Mot denna bakgrund är det av flera skäl angeläget att i föreliggande betänkande vara mycket restriktiv med att föreslå egentliga utvidgningar av området för reducerad skattesats. Som grund för den restriktiva inställningen finns fortfarande de direktiv som utredningen har där det uttalas att förslagen som utredningen lämnar skall syfta till att begränsa avgränsningsproblem.

De förslag utredningen skall lämna skall således inte försvåra, utan om möjligt underlätta, en kommande övergång till en enhetlig mervärdesskattesats. Förslag om ändrade gränsdragningar bör väsentligen ske inom det nuvarande lågmomsområdet, och således utan att åstadkomma ett utvidgat område för tillämpning av lägre skattesatser. I första hand bör lagstiftningstekniska avgränsningsproblem eller mer uppenbara inkonsekvenser i lagstiftningen åtgärdas. En förutsättning för att lämna ett lagförslag bör vidare vara att nuvarande problem kan bedömas som klart större än de eventuella nya gränsdragnings- och konkurrensproblem som kan uppkomma vid en förändring.

#### 4.2 Utövande konstnärer och överlåtelser och upplåtelser av rättigheter

**Utredningens förslag:** Undantaget för utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk slopas. Sådana omsättningar skall istället beskattas enligt den skattesats som gäller för överlåtelser eller upplåtelser av ljud- och bildupptagningar av utövande konstnärers framförande av verk. För närvarande innebär det att skattesatsen 6 procent skall tillämpas.

**Utredningens bedömning:** Inga nya regler beträffande skattesats eller skattepliktens omfattning införs för s.k. produktionsbolag.

**Rekommendationen i delbetänkandet:** En enhetlig skattesats om cirka 21,7 procent införs för alla skattepliktiga transaktioner.

**Remissinstanserna:**

*Föreningen Sveriges Filmproducenter* anser att en i filmbranschen lätt genomförd förenkling borde vara att ta bort undantaget för skådespelares framförande och istället tillämpa skattesatsen 6 procent på sådan debitering, dvs. samma som när skådespelaren överlåter upphovsrätten till sitt framförande. *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS)* anser att det är EG-rättsligt möjligt att förenkla genom ett slopande av undantaget för utövande konstnärers framförande av konstnärliga och litterära verk och införa 6 procent moms för dessa tjänster. Härigenom elimineras de gränsdragningsproblem som finns mellan överlåtelse och upplåtelse av rättigheter enligt upphovsrättslagen och utövande konstnärers framförande av upphovsrättsligt skyddade verk. *Sveriges Tonsättares Internationella Musikbyrå (STIM)* ställer sig bakom det remissyttrande som KLYS lämnat. *Musikarrangörer i samverkan (MAIS)* anger att det i utredningen finns tanken att artistbolag kan bli momspliktiga vilket skulle drabba arrangörerna. *Riksteatern och Svensk Scenkonst* anser att det förekommer en osäker rättstillämpning med avseende på tolkningen av Regeringsrättens dom RÅ 2002 ref. 9, den s.k. EMA Telstardomen. De ser det därför som angeläget att utredningens fortsatta arbete inför slutbetänkandet inriktas på att utreda och lämna förslag om en mer enhetlig låg kultur moms som måste inrymmas inom de ramar som ges av sjätte direktivet och eventuella kommande ändringar i detta. Detta skulle bidra till att starkt begränsa gränsdragningsproblemen. Av samma anledning kan de också acceptera att undantaget för utövande konstnärer slopas trots att det skulle innebära ökade momskostnader. *Svensk Teaterunion* anser att om undantaget för utövande konstnärers framförande av konstnärliga och litterära verk slopades skulle det innebära en betydande förenkling av regelsystemet. Ett upphävande av detta undantag förutsätter dock att man fortsätter att tillämpa en reducerad skattesats. Därigenom blir bibehållandet av den reducerade skattesatsen ett villkor för att uppnå en önskvärd förenkling. Den så kallade EMA Telstardomen medför att när till exempel en länsteater säljer en produktion till en annan arrangör så skall 25 procent moms utgå. Det är enligt Svensk Teaterunion angeläget att konsekvenserna av denna dom undanröjs så att också denna typ av försäljning omfattas av den lägre skattesatsen. Eventuella förändringar av momsstatusen för de ideella

föreningarna måste utredas och samordnas med övriga förändringar av momssystemet.

*Sveriges Begravningsentreprenörers förbund* är positiva till en enhetlig skattesats med undantag för begravningstransporter och när begravningskunder anlitar en sångsolist. I de fall begravningskunderna anlitar en sångsolist vid begravningen, där det idag inte utgår mervärdesskatt, kommer en enhetlig skattesats på 21,7 procent innebära en avsevärd kostnadshöjning för konsumenten. *Kulturrådet* anser att utredningen även bör undersöka vilka möjligheter till förenklingar som kan göras inom ramen för ett differentierat system. Eftersom avgränsningsfrågor uppstår också inom kulturområdet skulle en del vinnas på att, inom ramen för sjätte direktivet, utjämna de skillnader i nivå och tillämpning som finns inom kulturområdet. Som exempel kan nämnas att momsens för konstverk är 12 procent, medan t.ex. upphovsmän och museer inte är momspliktiga. *Stockholms universitet, juridiska fakultetsnämnden* uppger att den så kallade kultur Momsen (dvs. konstverk, upphovsrätter, konserter m.m.) tycks vara genuint problematisk. Det tycks dock som om gränsdragningsproblemen kunde minskas om ett försök att sammanföra skattesatserna 6 och 12 procent övervägs. TCO anser att kultur, dagstidningar och idrott även i fortsättningen bör beläggas med 6 procent moms. Samtidigt är det självklart så att avgränsningsproblem bör begränsas när så är möjligt. Att i så stor utsträckning som möjligt införa en "kultur Moms" på 6 procent vore ett led i detta. Att slopa det nuvarande undantaget för utövande konstnärers framförande av ett konstnärligt och litterärt verk och istället lägga på 6 procent moms skulle innebära en betydande förenkling av regelsystemet. Det skulle bland annat ta bort de gränsdragningsproblem som förekommer i förhållande till upplåtelser eller överlåtelse av rättigheter till ljud- och bildupptagningar av ett sådant framförande som idag beskattas med den reducerade skattesatsen 6 procent. En annan fråga rör konsekvenserna av den så kallade EMA Telstardomen som medför att när en länsteater säljer en produktion till en annan arrangör så skall 25 procent moms debiteras. Reglerna bör utformas så att konsekvenserna av denna dom undanröjs och att denna typ av försäljningar omfattas av en enhetlig kultur Moms på 6 procent. *Bildkonst Upphovsrätt i Sverige ek för (BUS)* kan för sin del inte se någon nackdel med att bibehålla nuvarande momssats om 6 procent för upphovsrättsliga upplåtelser och överlåtelse. BUS har i sin verksamhet inte upplevt att denna momssats givit upphov till några

problem. Inom området för överlåtelser och upplåtelser har den låga nivån om 6 procent fungerat mycket bra. Detta eftersom den inte nämnvärt fördyrat för icke momspliktiga användare av upphovsrätt att betala licens för att nyttja bildkonst i sin verksamhet. En höjd momssats skulle inte vara positiv på dessa kulturella och ideella områden som är en viktig del av konstområdet och nyttjandet av bildkonst. *Konstnärernas Riksorganisation (KRO)* och *Sveriges Konsthantverkare och Industriformgivare (KIF)* hänvisar till det yttrande som BUS lämnat avseende upphovsrättsliga upplåtelser och överlåtelser. *Folkbildningsförbundet* vill peka på att också aktörer som är undantagna från moms kan påverkas negativt ekonomiskt av höjd moms på vissa områden. Ett exempel gäller höjd moms på ersättningar till upphovsrättsinnehavare som skulle innebära negativa ekonomiska konsekvenser för studieförbunden som sammantagna är landets största kulturarrangör. *Sveriges Television AB (SVT)*, *Sveriges Radio AB (SR)* och *Sveriges Utbildningsradio AB (UR)* anger att en övergång till en normalskattesats på 21,7 procent skulle för deras del innebära att momssatsen för vissa tjänster (upphovsrättigheter och upplåtelser och överlåtelser av rättigheter till ljud- och bildupptagning) skulle höjas till 21,7 procent. För andra tjänster skulle en höjning ske från 6 respektive 12 procent till 21,7 procent. För vissa tjänster skulle en sänkning ske från 25 till 21,7 procent. Nettoeffekten av dessa förändringar är för programbolagens ekonomiska villkor av central betydelse för vilka ställningstaganden som måste göras beträffande den framtida finansieringen av public serviceverksamheten. Programbolagen finner det orimligt att en förändring av skattesatserna enligt förordad modell skall få leda till att public serviceverksamheten skall få minskade ekonomiska resurser. De delar alltså inte den värdering som utredningen ger uttryck för på denna punkt.<sup>1</sup> Programbolagen pekar även på att när skattesatsen 6 procent infördes för vissa tjänster inom kulturområdet fann statsmakterna det rimligt och motiverat att kompensera programbolagen för de merkostnader som uppstod genom en ökad medelstilleddelning. *Skatteverket* har bl.a. framfört att erfarenheterna visar att varje inskränkning eller utökning av tillämpningsområdet för en reducerad skattesats skapar nya och oförutsedda gränsdragningsproblem.

---

<sup>1</sup> Avsnitt 5.4.5 i delbetänkandet, s. 214.

#### 4.2.1 Nuvarande regler

En utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk, som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, är undantaget från beskattning enligt 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Enligt 7 kap 1 § tredje stycket 8 ML är skattesatsen 6 procent på upplåtelser och överlåtelser 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.

Av 7 kap 1 § tredje stycket 9 ML framgår att skattesatsen 6 procent tillämpas på upplåtelse eller överlåtelse av en rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.

#### 4.2.2 Bakgrund till reglerna

I betänkandet *Reformerad mervärdesskatt m.m.* (SOU 1989:35, s. 186–189) redogjorde kommittén för indirekta skatter för olika för- och nackdelar med att undanta respektive införa skatteplikt för ifrågavarande immateriella rättigheter (s. 207–208). Kommittén förordade efter en bedömning av dessa omständigheter att samtliga upplåtelser eller överlåtelser av immateriella rättigheter skulle inrymmas under skatteplikten. Fördelar med att införa skatteplikt var att mervärdesskattlagstiftningen skulle förenklas, eventuella fördelningsproblem avseende såväl ingående som utgående mervärdesskatt skulle bortfalla samt vidare att införande av skatteplikt skulle bidra till strävandet att göra mervärdesskatten generellt tillämpbar.

Departementschefen gjorde en annan bedömning i propositionen som behandlade utredningens förslag (prop. 1989/90:111, s. 112–114). De skäl som departementschefen tidigare angett för att undanta viss verksamhet inom kulturområdet var bl.a. kulturpolitiska. Upplåtelse och överlåtelse av vissa immateriella rättigheter med anknytning till kulturområdet borde omfattas av undantaget från beskattning. Skattefriheten skulle därvid gälla sådana rättigheter som omfattades av 1, 4 och 5 §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Undantaget

borde även omfatta utövande konstnärs framförande av litterära eller konstnärliga verk samt royaltyn och andra ersättningar från exempelvis grammofonbolag och även sådana ersättningar som kan utgå om en grammofonskiva eller liknande används vid ljud-, radio- eller televisionsutsändning eller vid annat offentligt framförande i förvärvssyfte.

I samband med detta anges också att med utövande konstnärer avses sångare, skådespelare, recitatörer och andra utövande konstnärer. I mervärdesskattesammanhang innebär detta att utanför skattefriheten faller i allmänhet t.ex. föredragshållare och andra informatörer. Dessa agerar normalt inte i egenskap av utövande konstnärer. Denna gräns för skattefriheten gäller även om framförandet avser ett litterärt eller konstnärligt verk. Med sådant verk avses ett upphovsrättsligt skyddat verk (prop. 1989/90:111, s. 195).

I betänkandet *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88, s. 136–138) konstaterade utredningen att det inte var möjligt enligt EG:s bestämmelser att bibehålla det generella undantaget från beskattning för överlåtelser eller upplåtelser av upphovsrätter till litterära och konstnärliga verk. Däremot fanns det möjlighet att tills vidare bibehålla undantaget såvitt avsåg upphovsmannens egen överlåtelse eller upplåtelse. Vidare konstaterades att Sverige genom Sveriges anslutningsfördrag med den Europeiska unionen (SFS 1994:1501, bilaga XV, IX beskattning) fått rätt att från beskattning tills vidare undanta tjänster som tillhandahålls av författare, artister och liknande aktörer. Däremot innebar EG:s regler att ersättningar som betalades till annan än den utövande konstnären skulle omfattas av skatteplikten. I den proposition som följde på betänkandet (prop. 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*, s. 106) konstaterades att behovet av regelförändringar på bl.a. kulturområdet borde bli föremål för ytterligare överväganden. Regeringen uttalade därför att man så snart som möjligt avsåg att återkomma till riksdagen i denna fråga.

Regeringen återkom med förslag i proposition 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*. Förslaget innebar att skatteplikt skulle införas för upplåtelse och överlåtelse av sådana upphovsrättigheter som vid den tidpunkten var undantagna från beskattning enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Vidare föreslogs att skatteplikt skulle införas för upplåtelse och överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs

framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. Skattesatsen bestämdes i båda dessa fall till 6 procent.

Propositionen skiljde sig från utredningens förslag (SOU 1994:88) såtillvida att utredningen hade föreslagit att upphovsmannens upplåtelser och överlåtelser av upphovsrättigheter respektive utövande konstnärs upplåtelse och överlåtelser av rättigheter till ljud- och bildupptagning av framförande skulle undantas från beskattning. Det grundläggande skälet till att det var angeläget att genomföra en förändring av reglerna var som redovisats att den reglering som fanns i mervärdesskattelagen inte överensstämde med gällande EG-rätt. När det gällde upphovsmannens egna omsättningar fanns det såsom utredningen föreslagit möjligheter att undanta dessa från beskattning.

Vid remissbehandlingen av utredningens betänkande och vid kontakter mellan Finansdepartementet och organisationer som var verksamma på området hade det dock framkommit att en avgränsning som innebar att endast upphovsmannens överlåtelser respektive upplåtelser av rättigheter skulle undantas från beskattning skulle medföra mycket stora administrativa problem för organisationer som företrädde rättighetsinnehavarna. Regeringen anförde bl.a. följande (s. 31):

Dessa upphovsrättsorganisationer betalar i många fall ut upphovsrättsliga ersättningar till rättighetsinnehavarna efter avräkning, utan att rättighetsinnehavarna ställt ut någon faktura. Det skulle därvid uppstå problem vid utbetalningen om olika mervärdesskatteregler skulle gälla för olika rättighetsinnehavare (upphovsman, bolag, dödsbo, organisationer, testamentstagare o.d.). Förhållandena torde bli särskilt komplicerade för organisationer som hanterar ersättningar för upphovsrättigheter ingående i kabel-TV-program o.dyl. Liknande administrativa problem skulle även uppstå om olika skattesatser tillämpas för olika subjekt eller om en omsättningsgräns för skattskyldighet införs.

Vid en sammanvägning av alla omständigheter var regeringens bedömning att även om vissa av upphovsmännen sannolikt skulle föredra att deras omsättningar även fortsättningsvis skulle undantas från beskattning framstod ett förslag som medförde olika skattesituation beroende på vem som omsatte tjänsten som en mindre lämplig lösning. Regeringen föreslog därför att en generell skatteplikt skulle införas på detta område men att skattesatsen skulle bestämmas till den lägsta tillämpliga nivån, 6 procent. Regeringen bedömde att den låga skattesatsen i kombination med den generella avdragsrätten för ingående mervärdesskatt skulle medföra att de

ekonomiska effekterna av en skattebeläggning skulle bli jämförelsevis små för de på olika sätt berörda.

När det däremot gällde ersättningen för framförandet av det litterära eller konstnärliga verket (t.ex. gage) ansåg regeringen att det var lämpligt att utnyttja den möjlighet som anslutningsfördraget gav att undanta denna typ av omsättningar från skatteplikt. Regeringen ansåg att de problem som redovisats vid upplåtelser och överlåtelser av rättigheter saknade motsvarighet när det gällde ersättningen för själva framförandet.

I prop. 1996/97:10 (s. 53) anges vidare i författningskommentaren till bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 ML att begreppets innebörd motsvarar den förutvarande punkten 2. I likhet med tidigare tillämpning av bestämmelsen var det inte avsett att vara någon skillnad i mervärdesskattelhänseende beroende på i vilken form konstnären väljer att bedriva sin verksamhet (enskild firma, aktiebolag m.m.). De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10, bet. 1996/97:SkU6, rskr. 1996/97:69, SFS 1996:1327).

#### 4.2.3 Delbetänkandet

I delbetänkandet finns en genomgång av tillämpningsproblem som uppkommit med anledning av bestämmelserna om rättighetsöverlåtelser och utövande konstnärers framförande.<sup>2</sup> Genomgången visar att det finns mycket stora avgränsnings- och tillämpningsproblem inom området. I den genomgång som gjorts har i huvudsak följande synpunkter framförts.

- Det nuvarande undantaget från skatteplikt för utövande konstnärers framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk bör avskaffas. En reducerad skattesats bör istället införas på sådana omsättningar.
- Regeringsrättens avgörande i RÅ 2002 ref. 9 (EMA-Telstar) medför att mervärdesskatt tas ut med 25 procent om det är ett produktionsbolag som säljer ett framträdande men om artisten säljer det själv är det undantaget. Effekterna av domen bör enligt flera intressenter åtgärdas.

---

<sup>2</sup> Avsnitt 5.4.5 samt bilaga 2, avsnitt 9.3.



- Det är problem att avgöra hur en viss tjänst eller ett knippe av tjänster skall klassificeras. Eftersom mervärdesskattelagens bestämmelser är knutna till upphovsrättslagen måste tillämparen även ha god kunskap om denna lagstiftning, vilket komplicerar bedömningen.

Frågorna om ett slopande av undantaget för utövande konstnärer och frågan om effekterna av EMA Telstar- domen analyseras vidare nedan.

#### 4.2.4 Skatteplikten för utövande konstnärers framförande

##### Inledning

Åtskilliga remissinstanser har ansett att undantaget från skatteplikt för utövande konstnärers framförande av litterära och konstnärliga verk bör slopas. I stället bör det införas en reducerad skattesats på sådana omsättningar. De mycket betydande gränsdragningsproblem som nu uppstår när man skall bedöma om ett tillhandahållande avser själva framförandet, alternativt rättigheter till framförandet, skulle då försvinna. I svar på den förfrågan till organisationer inom kultursektorn som utredningen skickat ut har också denna synpunkt framförts av ett flertal organisationer.

Svensk Teaterunion har vid ett sammanträffande med utredningens sekretariat framfört synpunkter på beskattningen av utövande konstnärers framförande av konstnärliga och litterära verk. Unionen anser att tjänsterna är nära förknippade med sådana upplåtelser och överlåtelser av rättigheter som beskattas med 6 procent. Detta medför gränsdragningsproblem och det råder osäkerhet beträffande vilken skattesats t.ex. regissörer och scenografer skall tillämpa. Liknande exempel finns också på film- och TV-områdena där det har gjorts uppdelningar av tillhandahållna tjänster i delar som beskattas med olika skattesatser.<sup>3</sup>

Svenska Musikerförbundet, Teaterförbundet, Sveriges Television AB och Svensk Impresarioförening har också framfört synpunkter i ett ärende som överlämnats till utredningen från Finansdepartementet (dnr Fi 2002/3114). I första hand ansåg de att undantaget för utövande konstnärers framträdanden bör tas bort. De har läm-

---

<sup>3</sup> Se bilaga 2 i utredningens delbetänkande. Se även bilaga 4 med förslag till lagändringar ingivna av Sveriges Television AB.

nat några exempel på gränsdragningar som kan bli aktuella till följd av undantaget. Ett exempel avser när ett TV-bolag arrangerar och sänder en musikgrupps konsert. Ett annat exempel avser en skådespelares inläsning av en dubbad text till en tecknad film. Fråga kan då uppkomma om skådespelarens omsättning till viss del är undantagen eller i sin helhet skall avse en överlåtelse av upphovsrätt.

Bland de svar som finns på den förfrågan utredningen skickat till organisationer inom kulturområdet finns ytterligare konkreta exempel på de problem som rör gränsdragningen mellan utövande konstnärs framförande och omsättningar som avser tillhandahållande av upphovsrätter. Riksteatern anger ett exempel med en regissör och menar att dennes arbete kan omfattas av undantaget eller kan vara en rättighetsupplåtelse som skall beskattas med 6 procent. Vidare anges att undantaget borde vara tillämpligt vid skapandet av en scenografi men att vissa delar kan anses utgöra omsättning av en rättighet. Svensk Scenkonst anger att osäkerhet råder beträffande regissörer och scenografer om dessas tjänster är undantagna från skatteplikt eller är skattepliktiga med någon av skattesatserna 6 eller 25 procent. Operan anger att mervärdesskatten avseende tjänster som tillhandahålls av regissörer, koreografer och statister är svår att bedöma.

Folkets Hus och Parker uppger i sitt svar att när kulturmomsen infördes delade de flesta artister/orkestrar upp sitt gage i två delar, en "fysikerdel" och en "produktionsdel". Produktionsdelen blev momspliktig. Svensk Impressarioförening menar att när artister bedriver verksamhet i eget bolag skall de inte lägga på moms till arrangören. Eftersom artisterna inte kan göra avdrag för skatt på kostnader för ljud-, ljusanläggning, rekvisita, resor, buss m.m. medför det en fördyrning av produktionen. Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation (SAMI) uppger att det diskuteras att man måste ha två bolag, ett där man fakturerar ut sitt gage och ett där man fakturerar ut produktionskostnaden.<sup>4</sup>

Undantaget för utövande konstnärers framförande saknar direkt motsvarighet i sjätte direktivet. Mervärdesskattelagens bestämmelse har vid Sveriges inträde i EU bibehållits med stöd av övergångsbestämmelserna i artikel 28.3 b, enligt vilken medlemsstaterna under en övergångsperiod får behålla undantag för de verksamheter som anges i bilaga F till direktivet, allt enligt redan befintliga villkor i medlemsstaten ifråga. I punkten 2 i bilaga F återfinns tjänster som

---

<sup>4</sup> I bilaga 4 i utredningens delbetänkande finns de svar som lämnats utförligt återgivna.

tillhandahålls av författare, konstnärer, artister, jurister och vissa andra fria yrkesutövare. Enligt anslutningsfördraget får Sverige vid tillämpningen av artikel 28.3 b ha skattebefrielser för tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister och som avses i punkten 2 i bilaga F.

I förhandsbeskedsärendet RÅ 2002 ref. 9 (EMA Telstar) har undantaget för utövande konstnärers framförande behandlats. Skatterättsnämnden ansåg att den omständigheten att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform inte skall påverka skattefriheten. De i ärendet aktuella artisterna var dock anställda eller deltog som underleverantörer i EMA Telstars produktion. Det var därmed inte de artister som medverkade i produktionen som drev bolaget. Skatterättsnämnden ansåg därför att undantaget för utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk inte var tillämpligt. Regeringsrätten gjorde i domen samma bedömning som Skatterättsnämnden i denna fråga. Vidare ansåg Regeringsrätten att omsättningen inte skulle beskattas med en reducerad skattesats eftersom den aktuella musikgruppens framträdande utgjorde den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster var underordnade den tjänsten. Det var således inte en sådan upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som skall beskattas med 6 procent.

Även i RÅ 2004 not. 64 har frågan om utövande konstnärer behandlats. Fråga var bl.a. om bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 ML var tillämplig när det gäller tillhandahållande av avlyssning av framförande i realtid av föreställning. I Skatterättsnämndens motivering anges bl.a. att det inte påverkar skattefriheten att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet genom en juridisk person. En förutsättning är dock att det föreligger en fullständig identitet mellan den utövande konstnären och den juridiska personen. Skatterättsnämnden anförde som skäl i den delen att eftersom identitet inte förelåg mellan den utövande konstnären och bolaget var bestämmelsen inte tillämplig. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och ansåg att undantaget för utövande konstnärer inte var tillämpligt.

I RÅ 2005 ref. 92 har Regeringsrätten bedömt om undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML är tillämpligt på en förenings vidareförsäljning av en utövande konstnärers framförande av ett konstnärligt verk i samband med en begravning. Skatterättsnämnden ansåg att omsättningen inte omfattades av undantaget från skatteplikt med hänsyn till den praxis som innebär att om den utövande konstnären

bedriver sin verksamhet i bolagsform så kan undantaget tillämpas under förutsättning att det råder fullständig identitet mellan aktiebolaget och den utövande konstnären (RÅ 2002 ref. 9 samt RÅ 2004 not. 64). Vidare anges i motiveringen att undantag som utgör ett avsteg från de allmänna bestämmelserna skall tolkas restriktivt och att det inte kan anses strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att, i enlighet med bestämmelsen ordalydelse, begränsa undantaget till att endast avse den utövande konstnärens tillhandahållande, med bortseende från vilken juridisk form han valt för sin verksamhet. Regeringsrätten gör i domen samma bedömning som Skatterättsnämnden i frågan om föreningens vidareförsäljning omfattas av undantaget för utövande konstnärer. Med anledning av föreningens yrkande om att förhandsavgörande skulle inhämtas från EG-domstolen konstaterade Regeringsrätten att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML skall tolkas i ljuset av sjätte direktivet – särskilt punkt 2 i bilaga F till direktivet, av vilken det framgår att undantag får medges för tjänster som tillhandahålls av bl.a. artister – och med tillämpning av de principer som EG-domstolen slagit fast. En av dessa principer är att undantag som utgör avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet skall tolkas restriktivt. En annan princip är den om skatteneutralitet som bl.a. innebär att den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse inte skall vara avgörande för möjligheten att utnyttja ett undantag.

I rättsfallet RÅ 2005 ref. 82 har ett avtal om en skådespelares medverkan vid en filminspelning behandlats. I skälen för Regeringsrättens avgörande anges att tillhandahållandet väsentligen får anses utgöra omsättning av sådana tjänster som avses med bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 9 ML. Tillhandahållandet har således bedömts utgöra en omsättning avseende rättigheter till ljud- och bildupptagning av den utövande konstnärens framförande av verket.

Skatteverket har behandlat frågor om undantaget för utövande konstnärer i en skrivelse från 2006-01-18.<sup>5</sup> Enligt skrivelsen anser Skatteverket att enbart den som gör framträdandet kan anses som en utövande konstnär, vilket medför att de personer som arbetar med ett framträdande indirekt, t.ex. regissörer eller scenografer, inte kan omfattas av undantaget. Vidare anges att undantaget enbart kan tillämpas när ett framförande görs direkt inför publik

---

<sup>5</sup> Dnr 131 655475-05/111.

och inte framför en kamera eller liknande. Om däremot framförandet görs inför både publik och kamera kan undantaget bli tillämpligt. Det avgörande är då vad som avtalats mellan parterna.

I delbetänkandet finns en genomgång av ytterligare rättsfall som berör detta område. Ett rättsfall som avser utövande konstnärs framförande av verk samt gränsdragningar gentemot rättighetsöverlåtelse respektive andra tjänster är Kammarrättens dom den 15 november 2004 (mål nr 743/03). I ärendet bedömdes ett avtal avseende programledarskap m.m. för TV-programmet Allsång på Skansen. I åtagandet ingick att vara programledare, medverka vid repetitioner samt utföra visst manus- och redaktionellt arbete. Vidare ingick medverkan vid press- och marknadsföringsaktiviteter. Ersättningen inkluderade också all ägande- och nyttjanderätt till genom avtalet utförda prestationer och levererat material. Länsrätten ansåg att Allsång på Skansen aktualiserade tre olika beskattningssituationer. En del avsåg en utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk, som är undantaget från skatteplikt. En annan del avsåg överlåtelse av upphovsrätt som skall beskattas med 6 procent, och en tredje del programledartjänsten som beskattas med 25 procent. Kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten.

Av artikel 12.3 a samt bilaga H punkten 8 i sjätte direktivet framgår att det är möjligt att tillämpa reducerad skattesats på tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer. Det är således möjligt att införa en reducerad skattesats på de tjänster som nu är undantagna från skatteplikt och som avser framförande av verk när tillhandahållandet sker av den utövande konstnären.

EG-domstolen har behandlat punkten 8 i bilaga H i mål C-109/02, Kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691. Domstolen ansåg att det, med hänsyn till principen om skattnöjdhetsneutralitet, inte var förenligt med sjätte direktivets bestämmelser att tillämpa en reducerad skattesats på tjänster som musikensembler tillhandahåller direkt till allmänheten eller till en konsertarrangör och på tjänster som solister tillhandahåller direkt till allmänheten, medan grundskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas på tjänster som tillhandahålls av solister som arbetar för en musikarrangör. Domen innebär således att det inte går att tillämpa en reducerad skattesats när en musikensemble tillhandahåller tjänster till en musikarrangör om inte en solists tillhandahållande till en musikarrangör behandlas på samma sätt.

## Utredningens överväganden

Några av de gränsdragningsproblem som avser utövande konstnärers framförande respektive upplåtelse eller överlåtelse av rättigheterna till detsamma, och som framförts i arbetet med delbetänkandet, kan i viss mån ha minskat till följd av Regeringsrättens dom i RÅ 2005 ref. 82. Det är dock klart att problem kvarstår, exempelvis vid inspelningar av föreställningar som sker inför publik.

Om undantaget från skatteplikt tas bort kommer det att innebära att beskattningen blir mer enhetlig. Omsättningar av musikers och skådespelares framträdanden kommer att behandlas på samma sätt oavsett om dessa sker inför publik eller inför en kamera, och oavsett om rättighetsupplåtelser etc. anses förekomma eller inte. De gränsdragningsproblem som uppkommer gentemot överlåtelser eller upplåtelser av rättigheter till ljud- och bildupptagningar kommer därmed att försvinna. Genom att avskaffa undantaget riskerar de som tillhandahåller den här typen av tjänster inte längre att beskattas på tre olika sätt för sina omsättningar (undantag, 6 procent respektive 25 procent). Detta innebär en förenkling då det normalt anses administrativt betungande att hantera olika beskattningsregler för olika delar av omsättningen, och att därvid bl.a. behöva göra fördelningar av den ingående skatten till följd av begränsningar i avdragsrätten.

En nackdel med att ta bort undantaget från skatteplikt för utövande konstnärers framförande är dock att fler blir skattskyldiga till mervärdesskatt. Det blir därmed fler som skall var registrerade och skall deklarerera mervärdesskatt. Detta kommer att medföra ett visst administrativt merarbete för dem som genom en sådan förändring blir skattskyldiga och som i dag inte är skyldiga att betala mervärdesskatt på annan grund. Ett visst merarbete kommer detta också att medföra för Skatteverket, även om förslaget totalt sett inte bör innebära en nackdel eftersom problem med avgränsningar samt uppdelningar av ingående skatt minskar.

Mervärdesskatteutredningen har i betänkandet SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, lämnat ett förslag om omsättningsgräns som innebär att beskattningsbara personer vars sammanlagda intäkter av vissa transaktioner understiger 90 000 kr kan befrias från skyldigheten att tillämpa mervärdesskatte-systemet.<sup>6</sup> Förslaget har ännu inte lett till lagstiftning. I budgetpro-

---

<sup>6</sup> SOU 2002:74, s. 429 f.

positionen för 2006 aviserades att Mervärdesskatteutredningens förslag skulle utredas vidare.<sup>7</sup> Införs en sådan omsättningsgräns kommer detta att minska det administrativa merarbete som kan bli följden av att undantaget för utövande konstnärer tas bort. En sådan omsättningsgräns bör således, enligt utredningens mening, prioriteras om undantaget avseende skatteplikt för framföranden tas bort.

Den här typen av tjänster är något som ofta förvärvas av kunder med avdragsrätt, exempelvis teatrar och produktionsbolag. En skattskyldighet kommer därmed att innebära att s.k. kumulativa effekter undviks. De ekonomiska effekterna för den utövande konstnären beror på hur stora mervärdesskattebelagda inköp som finns i verksamheten och vilken skattesats som används. De utövande konstnärerna kommer genom ett slopande av undantaget från skatteplikt att få möjlighet att dra av ingående mervärdesskatt, vilket kommer att minska deras kostnader. Åtminstone i det fall en relativt låg skattesats tillämpas kan det totala ekonomiska utfallet oftast förväntas bli positivt.

För arrangörer och andra kunder till utövande konstnärer som inte har avdragsrätt, exempelvis ideella föreningar, kan inga betydande kostnadsökningar förutses om undantaget avskaffas, särskilt om en relativt låg skattesats tillämpas. Genom att en avdragsrätt uppkommer för de utövande konstnärerna kommer det inte längre av mervärdesskatteskal vara intressant för artister att ha särskilda bolag för instrument och annan utrustning.

Ett avskaffande av undantaget innebär en enhetligare beskattning och färre gränsdragningsproblem. Detta medför förenklingar för dem som idag har både skattepliktiga och undantagna omsättningar. Sammantaget får fördelarna med att avskaffa undantaget anses överväga de eventuella nackdelar, i form av ökad administration och i vissa fall kostnadsökningar, som skulle kunna uppkomma.

En nackdel med en sådan åtgärd kan sägas vara att ett borttagande av undantaget kan förväntas på detta område försvåra utredningens generella förslag om att helt slopa reducerade skattesatser. I ett sådant sammanhang uppstår dock olika frågor om motverkande åtgärder, som lämpligen får övervägas mera generellt.

Mot bakgrund av ovanstående anser utredningen att undantaget för utövande konstnärers framförande av upphovsrättsligt skydda-

---

<sup>7</sup> Prop. 2005/06:1, volym 1, s. 149.

de verk skall tas bort. Sådana omsättningar bör istället beskattas med samma skattesats som upplåtelser och överlåtelser av rättigheter till ljud- och bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk. För närvarande innebär det att skattesatsen skulle bli 6 procent vid omsättning av utövande konstnärers framföranden av verk.

### De föreslagna reglerna mer i detalj

Omsättningar som avser utövande konstnärers framförande av upphovsrättsligt skyddade verk har hittills varit undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § ML. Bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 ML om undantag för utövande konstnärers framförande tas bort. Sådana omsättningar skall för att undvika gränsdragningsproblem beskattas på samma sätt som omsättningar som avser upplåtelser eller överlåtelser av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande. Eftersom upplåtelser eller överlåtelser av sådana rättigheter för närvarande beskattas med reducerad skattesats bör reducerad skattesats tillämpas även för utövande konstnärers framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk.

Den reducerade skattesatsen för utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk som är upphovsrättsligt skyddade blir enbart tillämplig när det är den utövande konstnären som omsätter tjänsten. Bestämmelsen skall i enlighet med principen om skatteneutralitet kunna tillämpas oavsett i vilken rättslig form den utövande konstnären bedriver sin verksamhet. Den reducerade skattesatsen skall därför även tillämpas när det är den utövande konstnärens bolag som omsätter framförandet. Bestämmelsen kommer däremot inte att vara tillämplig när de utövande konstnärerna deltar som anställda eller underentreprenörer till det bolag som omsätter tjänsten, dvs. när det inte är de utövande konstnärerna själva som driver det bolag som omsätter tjänsten (jfr RÅ 2002 ref. 9, RÅ 2004 not. 64 samt RÅ 2005 ref. 92). Bestämmelsen skall vara tillämplig på såväl framföranden av enskilda utövande konstnärer som på framföranden av grupper av utövande konstnärer (jfr C-109/02)

I sjätte direktivet finns stöd för bestämmelsen i artikel 12.3 a samt bilaga H punkten 8.



#### 4.2.5 Föreställningar som tillhandahålls av produktionsbolag m.fl.

##### Inledning

Flera remissinstanser har framfört att det finns problem förknippade med att undantaget för utövande konstnärer enbart är tillämpligt när det är den utövande konstnären eller dennes bolag som tillhandahåller tjänsten. När tjänsten tillhandahålls av s.k. produktionsbolag som med underentreprenörer eller egna anställda tillhandahåller tjänsten beskattas den istället med normalskattesatsen i enlighet med RÅ 2002 ref. 9 (EMA Telstar). En lösning som föreslås är att tillhandahållanden som sker av produktionsbolag skall beskattas med reducerad skattesats samtidigt som undantaget för utövande konstnärer slopas.

I de svar som inkommit på den förfrågan som riktats till organisationer i kultursektorn har flera organisationer framfört att domen har medfört kostnadsökningar för de ideella föreningar som inte har möjlighet att göra avdrag för den ingående skatten. Det har också framförts att det finns svårigheter med att avgöra om ett bolag bedrivs av artisten själv.

Frågan om effekterna av domen har vidare tagits upp i motion 2003/04:Sk435. I motionen anføres att den omständigheten att produktionsbolag lägger på 25 procent i mervärdesskatt drabbar köparen, som ofta är en liten teaterförening eller annan kulturinstitution som inte kan dra av den ingående skatten eller som har en mycket begränsad avdragsrätt. I betänkande 2003/04:SkU23 hänvisar Skatteutskottet till den pågående utredningen om tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna. Utskottet ansåg sig inte beredd att i det skedet föreslå reducerade skattesatser för nya varor eller tjänster.

Mervärdesskattelagens nuvarande undantag från skatteplikt för utövande konstnärers framförande av verk har vid Sveriges inträde i EU bibehållits med stöd av övergångsbestämmelserna i artikel 28.3 b, enligt vilka medlemsstaterna under en övergångsperiod får behålla undantag för de verksamheter som anges i bilaga F. Enligt anslutningsfördraget får Sverige vid tillämpningen av artikel 28.3 b ha skattebefrielser för tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister och som avses i punkten 2 i bilaga F.

I det nämnda förhandsbeskedsärendet avseende EMA Telstar AB ansåg Skatterättsnämnden att det faktum att en utövande konstnär bedriver verksamheten i bolagsform inte skall påverka skattefriheten. I det aktuella fallet var det emellertid inte de artister som medverkade i produktionen som drev bolaget. Artisterna var istället anställda eller deltog som underleverantörer i EMA Telstars produktion. Skatterättsnämnden ansåg därför att undantaget för utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk inte var tillämpligt. Regeringsrätten gjorde i RÅ 2002 ref. 9 samma bedömning som Skatterättsnämnden i frågan om omsättningen var undantagen enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Regeringsrätten ansåg vidare i domen att omsättningen inte skulle beskattas med en reducerad skattesats eftersom den aktuella musikgruppens framträdande utgjorde den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster var underordnade den tjänsten. Det var således inte en sådan upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt som skall beskattas med 6 procent.

Riksskatteverket (RSV) har i en skrivelse från 2002-12-19 (dnr 10651-02/110) behandlat ett antal frågeställningar med anledning av Regeringsrättens avgörande i RÅ 2002 ref. 9. I skrivelsen ges ett flertal exempel på hur olika avtalsituationer skall bedömas enligt RSV. För en mer fullständig bild hänvisas till skrivelsen. Bland de frågor som tas upp är när ett bolags omsättning kan omfattas av undantaget. Bolag som drivs av artisten brukar enligt skrivelsen betecknas artistbolag. Enligt RSV:s uppfattning bör det räcka med att någon av de utövande konstnärerna äger bolaget eller annars har ett bestämmande inflytande över detta för att bolagets framträdande skall omfattas av undantaget. Bolag som tillhandahåller artistframträdanden, men inte bedrivs av någon av artisterna, benämns i skrivelsen produktionsbolag. Tillhandahållanden av produktionsbolag omfattas inte av undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML.

Undantaget för utövande konstnärer har också behandlats i de ovan nämnda rättsfallen RÅ 2004 not. 64 och RÅ 2005 ref. 92 av vilka det också framgår att bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 ML enbart är tillämplig när det är den utövande konstnären själv eller dennes bolag som tillhandahåller tjänsten. I förhandsbeskedsärendet RÅ 2005 ref. 92 ansågs undantaget inte tillämpligt på en förenings vidareförsäljning av en utövande konstnärers framförande av ett verk. I domen konstaterade Regeringsrätten bl.a. att undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML skall tolkas i ljuset av sjätte direktivet – särskilt punkt 2 i

bilaga F till direktivet, av vilken det framgår att undantag får medges för tjänster som tillhandahålls av bl.a. artister – och med tillämpning av de principer som EG-domstolen slagit fast. En av dessa principer är att undantag som utgör avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet skall tolkas restriktivt. En annan princip är den om skatteneutralitet som bl.a. innebär att den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse inte skall vara avgörande för möjligheten att utnyttja ett undantag.

### Utredningens överväganden

Utredningen har att ta ställning till om det är möjligt att införa regler som medför att produktionsbolag beskattas på samma sätt som utövande konstnärer, och om det i så fall är lämpligt att i nuläget föreslå några förändringar i detta avseende. Nedan kommer det därför att bedömas i vilken mån sjätte direktivet ger utrymme för att införa regler om reducerad skattesats som tillhandahålls till en arrangör av ett produktionsbolag eller överhuvudtaget av andra än utövande konstnärer. Det kan emellertid också övervägas om det finns några andra lösningar för att åstadkomma enhetlighet på området.

En möjlighet att uppnå enhetliga regler för dessa slags tillhandahållanden skulle uppenbarligen vara att genomgående införa skatteplikt på området, oavsett vem som tillhandahåller tjänsterna, och dessutom genomgående tillämpa normalskattesatsen. Frågan om en enhetlig skattesats, lika för omsättningen av alla varor och tjänster, har tidigare tagits upp i delbetänkandet.

Att normalskattesatsen används för framträdanden som omsätts av produktionsbolag medför enligt de synpunkter som framförts kostnadsökningar för ideella föreningar och teatrar med begränsad avdragsrätt. Frågan om i vilken omfattning ideella föreningars verksamhet i fortsättningen skall anses vara inte yrkesmässig och därför sakna avdragsrätt har behandlats av Mervärdesskatteutredningen. I betänkandet SOU 2002:74 lämnades förslag som innebär att allmännyttiga ideella föreningar i större omfattning skulle vara skattskyldiga till mervärdesskatt. Förslagen innebär exempelvis att ideella föreningar normalt skulle vara skattskyldiga för omsättningar som avser tillträde till teater- och konsertarrangemang m.m.<sup>8</sup> Föreningarna skulle under sådana förhållanden också erhålla en

<sup>8</sup> Se SOU 2002:74, s. 346–349.

avdragsrätt för mervärdesskatten på inköpen för sådana arrangemang såsom inköp från s.k. produktionsbolag. Det skulle i sin tur innebära att det saknar betydelse för föreningens kostnader om ett produktionsbolag tar ut moms med normalskattesatsen eller om en reducerad skattesats använts. De förslag som lämnats av Mervärdesskatteutredningen har ännu inte lett till ändrad lagstiftning. I budgetpropositionen för 2006 aviserades att frågorna skulle utredas vidare.<sup>9</sup> Frågorna om de ideella föreningarnas skattesituation tas således inte upp i detta sammanhang.

Genom Regeringsrättens dom i mål 3890-03 har det förhållandet att teaterarrangörer m.fl. har begränsad avdragsrätt förändrats. Enligt domen är det inte förenligt med EG-rätten att begränsa rätten till avdrag för fullt ut skattskyldiga arrangörer med anledning av att de får stöd från det allmänna. ML:s bestämmelse kan därför inte tillämpas i sådana situationer.<sup>10</sup> Det problem som framförts om att ett användande av normalskattesatsen medför högre kostnader för vissa arrangörer har därför till viss del minskat.

En fråga som också skulle kunna övervägas är om det istället för att införa reducerad skattesats på de utövande konstnärernas framträdanden skulle vara en lämplig lösning att utvidga undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML till att även omfatta produktionsbolagens tillhandahållanden.

Det nuvarande undantaget i ML för utövande konstnärers framförande bygger på bestämmelser i det svenska anslutningsfördraget samt vissa övergångsbestämmelser i artikel 28.3 och i bilaga F punkten 2 till sjätte direktivet. Generellt har EG-domstolen slagit fast att undantag som utgör avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet skall tolkas restriktivt. De övergångsbestämmelser som det svenska undantaget vilar på förutsätts således tillämpas med försiktighet.<sup>11</sup> Skattefrihet anges kunna omfatta "tjänster som tillhandahålls av... artister". Det får anses innebära att det inte är möjligt att utsträcka skattefriheten till att omfatta tillhandahållanden av andra än artisterna själva, såsom t.ex. produktionsbolag. Detta framgår också av Regeringsrättens avgörande i RÅ 2005 ref. 92.

Att med stöd av anslutningsfördraget behålla den nuvarande skattefriheten för utövande konstnärer och utöka denna till att även omfatta produktionsbolag synes därför enligt utredningens

---

<sup>9</sup> Prop. 2005/06:1, volym 1, s. 149.

<sup>10</sup> Jfr avsnitt 4.4.7 nedan.

<sup>11</sup> Se bl.a. mål C-169/00; Kommissionen mot Finland, REG 2002, s. I-2433.

mening inte vara en möjlig lösning för att uppnå en enhetlig beskattning och för att, enligt vissa remissinstansers önskemål, ”undanröja” effekterna av EMA Telstardomen.

EG-domstolen har i mål C-144/00 Hoffman, REG 2003, s. I-2921, emellertid ansett att det undantag från skatteplikt som regleras i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet under vissa förutsättningar skulle kunna tillämpas även på kommersiella verksamheter. Undantaget avser vissa kulturella tjänster som tillhandahålls av kulturella organ som är erkända av medlemsstaten. Rättsfallet skulle kunna tolkas så det finns vissa möjligheter att med stöd av den nu angivna bestämmelsen åtminstone i vissa fall i Sverige införa regler som från skatteplikten undantar tillhandahållande av konsertproduktioner som omsätts av kommersiellt verkande produktionsbolag. I sådant fall vore det dock nödvändigt att finna lämpliga och lättillämpade kriterier för när ett produktionsbolag skall kunna anses vara ett kulturellt organ som är erkänt. Att som när det gäller bibliotek, arkiv och museum (jämför avsnitt 4.3) anknyta till i vad mån bidrag från det allmänna förekommer synes inte vara en framkomlig väg.

Följande är emellertid också en väsentlig aspekt på eventuellt utökade undantag från skatteplikten.

De som köper produktionsbolagens tjänster är konsertarrangörer m.fl. som i stor utsträckning är skattskyldiga för inträdet till föreställningarna. De har därmed rätt till avdrag för den ingående skatt som avser produktionsbolagens tillhandahållanden, liksom produktionsbolagen har avdragsrätt för sin ingående skatt. Skulle däremot skattskyldigheten för produktionsbolagen slopas, skulle detta leda till bortfall av dessa bolags avdragsrätt. Produktion skulle fördyras och negativa effekter uppstå även för många av konsertarrangörerna. En utvidgad skattefrihet skulle således, om den vore möjlig enligt EG-reglerna, i många sammanhang kunna medföra negativa ekonomiska effekter.

För att i viss mån korrigera negativa effekter av detta slag skulle det då kunna övervägas att undanta även entréavgifterna till föreställningarna från skatteplikt. Även en sådan åtgärd skulle då få stödjas på artikel 13 A.1 n i direktivet. Åtgärden skulle innebära en återgång till den situation som rådde fram till den 1 januari 1997. Önskemål om problemlösningar av detta slag har emellertid inte framförts från remissinstansernas sida, och bör enligt utredningens mening inte aktualiseras vidare. Det bör dessutom noteras att kommissionen har aviserat en översyn av reglerna i sjätte direktivet

som bl.a. skall omfatta det undantag från skatteplikt som här berörts. Översynen kan medföra att möjligheten att enligt sjätte direktivet undanta de nu aktuella omsättningarna tas bort eller på annat sätt förändras. En utvidgad tillämpning i Sverige av undantaget synes också av detta skäl inte lämplig.<sup>12</sup>

Att utvidga skattefriheten på området är således enligt utredningens uppfattning inte något som bör övervägas ytterligare.

En lösning som har föreslagits vid remissbehandlingen är att tillhandahållanden som sker av produktionsbolag skall beskattas med reducerad skattesats, samtidigt som undantaget för utövande konstnärer slopas och ersätts av en beskattning med samma låga skattesats. Det är då nödvändigt att undersöka om en sådan reducerad skattesats för produktionsbolagen är möjlig enligt EG-rätten.

Den möjlighet som direktivet ger för att använda reducerad skattesats vid framföranden av utövande konstnärer återfinns i punkten 8 i bilaga H. Där anges att reducerad skattesats kan tillämpas avseende tjänster som tillhandahålls av eller royalties som tillfaller författare, kompositörer och utövande konstnärer.

Den angivna bestämmelsen bygger på ett förslag som kommissionen lämnade den 5 augusti 1987 [KOM (87) 321]. I förslaget räknades ett antal produkter upp på vilka reducerad skattesats skulle tillämpas. Tjänster som tillhandahålls av utövande konstnärer fanns inte med bland dessa. I det direktiv som rådet senare antog räknas de varor och tjänster som medlemsstaterna får använda reducerad skattesats på upp i en särskild bilaga (bilaga H).<sup>13</sup> I bilagan återfinns den nuvarande punkten 8. Någon närmare ledning om punktens innebörd går det därför inte att få av kommissionens förslag.

Principen om att undantag som utgör avsteg från det harmoniserade mervärdesskattesystemet skall tolkas restriktivt kan anses tillämplig även på reglerna om reducerade skattesatser i artikel 12.3 a och bilaga H.<sup>14</sup>

Punkten 8 i bilaga H avser som nämnts *”tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer.”* I kommissionens förslag till omarbetning av sjätte

---

<sup>12</sup> I ett meddelande till Europeiska rådet och Europaparlamentet har EU-kommissionen behandlat hur Lissabonstrategin ska genomföras på skattepolitikens och tullpolitikens område (KOM [2005]532 slutlig). Kommissionen avser enligt meddelandet att i slutet av 2006 lämna ett förslag om att ändra direktivets bestämmelser om offentligrättsliga organ där även undantagen med hänsyn till allmänintresset i artikel 13 A.1 skall behandlas.

<sup>13</sup> Direktiv 92/77/EEG.

<sup>14</sup> Se mål C-83/99, Kommissionen mot Spanien, REG 2001s. I-445, punkterna 18–20.

mervärdesskattedirektivet [KOM 2004(246) slutlig] har motsvarande punkt följande lydelse: *”tillhandahållande av tjänster av författare, kompositörer och utövande konstnärer samt royaltyer till dessa.”* Den föreslagna lydelsen är inte avsedd att medföra någon förändring av bestämmelsens tillämpningsområde.

Det skall således i nu aktuellt avseende vara fråga om *”tjänster som tillhandahålls av... utövande konstnärer”*. Med beaktande av den ovan nämnda principen om restriktiv tolkning bör det inte vara möjligt att tillämpa denna punkt på tillhandahållanden som görs av någon annan än av utövande konstnärer, såsom s.k. produktionsbolag som säljer musikarrangemang. Utredningen gör därför bedömningen att direktivets regler inte ger utrymme för att tillämpa en reducerad skattesats på sådana tillhandahållanden.

Utredningen kan emellertid i detta sammanhang konstatera att bestämmelserna om reducerad skattesats i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 ML avseende olika rättighetsöverlåtelse av den svenska lagstiftaren gjorts tillämpliga även i andra sammanhang än de som avser upphovsmannens tillhandahållanden.<sup>15</sup> Även dessa reducerade skattesatser grundar sig på punkt 8 i bilaga H till sjätte direktivet. Denna nuvarande utformning av angivna regler i ML medför emellertid inte någon annan bedömning från utredningens sida avseende innebörden av punkten 8 i bilaga H.

Det EG-rättsliga stödet för den vida utformningen av bestämmelserna i 7 kap. 1 § tredje stycket 8 och 9 kan således ifrågasättas. Bestämmelserna innebär också att ett produktionsbolag som tillhandahåller en föreställning och där inslaget av rättighetsupplåtelse inte dominerar, skall tillämpa normalskattesatsen. Om rättighetsupplåtelse anses föreligga tillämpas däremot i stället reducerad skattesats. Komplikationer av detta slag löses enligt utredningens mening bäst genom utredningens generella förslag om ett totalt utjämnande av alla skattesatser till en enda enhetlig nivå.

Utredningens bedömning är således att det enligt sjätte direktivet inte är möjligt att låta framträdanden som tillhandahålls av produktionsbolag omfattas av reducerad skattesats. Några ändringar i beskattningen av produktionsbolagens tillhandahållande av framträdande föreslås inte i detta skede.

---

<sup>15</sup> Prop. 1996/97:10, s. 30 f.

### 4.3 Arkiv, museum m.m.

**Utredningens bedömning:** Bestämmelserna om mervärdesskatt för arkiv och museum lämnas tillsvidare oförändrade. Nuvarande regler föreslås också oförändrade med avseende på s.k. science centers och botaniska trädgårdar.

**Rekommendationen i delbetänkandet:** En enhetlig skattesats om cirka 21,7 procent införs för alla skattepliktiga transaktioner.

#### Remissinstanserna:

*Länsmuseernas samarbetsråd* anser att undantaget enligt 3 kap. 11 ML som gäller av det allmänna bedriven eller understödd museiverksamhet bör slopas och att länsmuseerna bör omfattas av en generell moms skyldighet, eller åtminstone få samma regler som sina huvudmän/det allmänna, dvs. få kompensation för mervärdesskatten på inköp.<sup>16</sup> Dagens system med blandad verksamhet ger upphov till gränsdragningsproblem och administrativa olägenheter såväl för museerna som för skattemyndigheterna. Vidare finns ett konkurrensproblem för museibranschen som helhet där museer drivna i anslagsstiftelseform är missgynnade vad gäller avdragsrätt för ingående moms i förhållande till statliga, kommunala och privata museer. En annan effekt är att kostnadsjämförelser och ekonomisk statistik snedvrids i branschjämförelser med olika museer. Ett slopande av undantaget skulle också ligga i linje med sjätte direktivet. *Centralmuseernas samarbetsråd* har fått delbetänkandet på remiss men inte framfört några synpunkter på detta. *Svensk Turism AB* och *SLAO* har framfört att en lösning på gränsdragningsproblemen torde vara att utöka områdena för att undvika större gränsdragningar/rättsviseproblem så att bl.a. blomsterparker och nöjesparker likställs med djurparker. *Stockholms universitet, juridiska fakultetsnämnden* anger museum som ett exempel på ett gränsdragningsproblem som beror på bristande precision i lagstiftningen. SACO anger bl.a. att när likformigheten bröts efter skattereformen 1990/91 uppstod avgränsningsproblem som sedan har ökat i omfattning. Utvecklingen har nu enligt

---

<sup>16</sup> Kommuner, landsting och kommunalförbund har enligt lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting rätt till kompensation för ingående skatt som inte är avdragsgill enligt ML.



SACO nästan nått parodiska höjder. Djurparker jämför sig med museer och omfattas så småningom av samma reducerade skattesats, vilket föranleder botaniska trädgårdar att börja jämföra sig med djurparker eller när dansbandsarrangemang vill jämställa sig med tillträde till konserter i skattehänseende. En sådan utveckling ligger i sakens natur. När fler områden omfattas av reducerade skattesatser ökar kontaktytorna mot nya områden som i sin tur öppnar upp för nya rättvisediskussioner och konkurrensproblem. En enhetlig skattesats undanröjer de avgränsnings- och rättviseproblem som finns i dagens mervärdesskattessystem. *Kulturrådet* anser att utredningen bör undersöka vilka möjligheter till förenklingar som kan göras inom ramen för ett differentierat system. Eftersom avgränsningsfrågor uppstår också inom kulturområdet skulle en del vinnas på att, inom ramen för sjätte direktivet, utjämna de skillnader i nivå och tillämpning som finns inom kulturområdet. Som exempel kan nämnas att momsens för konstverk är 12 procent, medan t.ex. upphovsmän och museer inte är momspliktiga. *Skatteverket* har bl.a. framfört att erfarenheterna visar att varje inskränkning eller utökning av tillämpningsområdet för en reducerad skattesats skapar nya och oförutsedda gränsdragningsproblem.

#### 4.3.1 Nuvarande regler

Tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar är enligt 3 kap. 11 § 2 ML undantaget från skatteplikt om verksamheten i mer än ringa omfattning bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.

Mervärdesskatt tas ut med 6 procent om verksamheten inte bedrivs av eller understöds av det allmänna i mer än ringa omfattning.

Förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 3 ML när verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Om verksamheten inte bedrivs av eller fortlöpande understöds av det allmänna i sådan omfattning tas mervärdesskatt ut med 25 procent.

Anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar är enligt 3 kap. 11 § 4 ML undantaget från skatteplikt när verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Om verksamheten inte bedrivs av eller understöds av det allmänna i sådan omfattning tas mervärdesskatt ut med 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML.

För tillträde till och förevisning av djurparker är skattesatsen 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 7. Det gäller oavsett vem som bedriver verksamheten och oavsett om den understöds av det allmänna eller inte.

#### 4.3.2 Bakgrund till reglerna

I betänkandet *Reformerad mervärdesskatt m.m.* (SOU 1989:35, s. 186–189) konstaterade kommittén för indirekta skatter att en stor del av kultur- och nöjesområdet inte omfattades av mervärdesskatteplikten. Kommittén ansåg efter att ha redogjort för olika sätt att se på beskattningen inom kultur- och nöjesområdet att en generell beskattning var att föredra framför en beskattning med mer eller mindre omfattande undantag från skatteplikt. I konsekvens med detta föreslog utredningen inte något undantag från beskattning för omsättning i musei-, biblioteks- och arkiverksamhet. Omsättningar i sådan verksamhet skulle således omfattas av den generella skatteplikten.

I propositionen som behandlade utredningens förslag (prop. 1989/90:111, s. 101) gjorde departementschefen en annan bedömning. Skattefriheten borde dock endast omfatta sådana områden där en skattebeläggning skulle antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser och där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kunde bedömas vara marginellt. Ett undantag från skatteplikt inom kulturområdet borde därför omfatta bl.a. biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet.

I betänkandet *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88 s. 139) konstaterades att undantaget för biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som bedrevs av det allmänna kunde bibehållas. Kommersiell verksamhet av denna art ansåg man dock skulle beskattas. I den proposition som följde på betänkandet (prop. 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*, s. 106) ansåg regeringen att behovet av regelförändringar på bl.a. kulturområdet borde bli föremål för

ytterligare överväganden. Regeringen uttalade därför att man så snart som möjligt avsåg att återkomma till riksdagen i denna fråga.

Regeringen återkom med förslag i prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*. Regeringen konstaterade att omsättning i biblioteks-, musei- och arkivverksamhet ryms inom tillämpningsområdet för bestämmelsen om undantag från beskattning i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet om verksamheten bedrivs av det allmänna eller om verksamheten bedrivs av subjekt som är erkänt av medlemsstaten. Som erkänt subjekt skulle i detta sammanhang avses sådan biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som för sin drift fortlöpande var beroende av bidrag från det allmänna. Med hänsyn till svårigheten att finna en rättvis gränsdragnings, men framför allt till att verksamheterna i sig är sådana att de i mycket liten omfattning verkar under kommersiella villkor ansåg man att skattefrihet borde föreligga även vid en förhållandevis begränsad stödnivå. När det gällde omsättning av sådan biblioteks- och museiverksamhet som inte kunde omfattas av undantaget från beskattning konstaterade regeringen att EG-reglerna medgav att reducerad skattesats fick tillämpas. Regeringen föreslog att skattesatsen skulle bestämmas till 6 procent. När det gällde kommersiella arkivs omsättningar skulle däremot normalskattesatsen tillämpas. Regeringen gjorde bedömningen att mervärdesskattebeläggningen av kommersiella bibliotek och kommersiell arkiv- och museiverksamhet skulle ge upphov till en försumbar statsfinansiell effekt. Man menade att statistik visade att kommersiell museiverksamhet i viss utsträckning skulle gynnas av att mervärdesskatt om 6 procent infördes. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1997 (SFS 1996:1327, prop. 1996/97:10, bet. 1996/97:SkU6, rskr. 1996/97:69).

Med anledning av några motioner föreslog Skatteutskottet i betänkandet 1999/2000:SkU21 *Mervärdesskatt vid överlåtelse av och nyttjande av fastigheter, m.m.* att ett tillkännagivande skulle riktas till regeringen. Tillkännagivandet gick ut på att regeringen skulle lämna förslag till sänkning av mervärdesskatten på djurparker från 25 till 6 procent. Utskottets ställningstagande motiverades bl.a. med att det kunde synas rimligt att mervärdesskatten för djurparksverksamhet inte skulle vara högre än den skattesats som gällde för museer med skattepliktig verksamhet. EG-rättsligt ansågs det vara möjligt att genomföra en sådan nedsättning. Riksdagen biföll utskottets förslag om att ge regeringen ett tillkännagivande med ovan angiven innebörd (rskr. 1999/2000:245). Som en följd av

riksdagens tillkännagivande föreslog regeringen i prop. 2000/01:23 *Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker m.m.* att mervärdesskatten på entréavgifter till djurparker skulle sänkas från 25 till 6 procent. I propositionen uttalas att målsättningen även fortsättningsvis bör vara att verksamhet som har omfattande kommersiella nöjesinslag i regel inte skall medges reducerad skattesats (s. 14).

#### 4.3.3 Delbetänkandet

Av delbetänkandet framgår att följande synpunkter framkommit på de nuvarande reglerna.

- Den reducerade skattesatsen bör gälla även för arkivverksamhet eftersom biblioteks- och arkivverksamheten är integrerad i museerna.
- Det behöver förtydligas vad som avses med tillhandhållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar.
- Definitionen av museum behöver förtydligas.
- Skillnaden i beskattning mellan museum och så kallade science center medför problem och bör ses över.
- Botaniska trädgårdar bör inte beskattas med en högre skattesats än museer.
- Samma regler bör gälla för alla museer oavsett finansieringssätt.

I delbetänkandet finns en mer omfattande redogörelse för synpunkter och problem i kap. 5.4.3 samt bilaga 2.

Avseende undantaget och den reducerade skattesatsen för biblioteksverksamhet har det inte framförts att det skulle finnas några särskilda problem. De problem som redogjorts för ovan avser arkiv och museer. Detta är därför områden som utredningen bedömt att det kan finnas anledning att analysera vidare.

#### 4.3.4 Arkiv

Riksarkivet har i svar på den förfrågan som utredningen skickat till olika organisationer inom kultursektorn framfört att lagstiftningen medfört vissa gränsdragningsproblem.<sup>17</sup> Lagstiftningen skulle behöva förtydligas vad avser tolkningen av tillhandahållande i arkiv-

---

<sup>17</sup> Bilaga 4 till utredningens delbetänkande, s. 305.

verksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar. Det har under senare år blivit vanligare med samarbete mellan olika sektorer inom arkivområdet t.ex. att kopior av arkivmaterial säljs på en gemensam CD-skiva i samarbete med organisationer som inte understöds av det allmänna. En del av materialet blir då skattepliktigt och en del undantaget. Centralmuseernas samarbetsråd framförde i sitt svar på förfrågan att den reducerade skattesatsen även skall gälla för arkivverksamhet eftersom biblioteks- och museiverksamheten är integrerad i arkivverksamheten.

Bestämmelsen avseende undantag för förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar finns i 3 kap. 11 § 3 ML. Undantaget i ML är enbart tillämpligt om verksamheten bedrivs av det allmänna eller om verksamheten i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Bestämmelsen i ML har stöd i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet där det framgår att vissa kulturella tjänster skall undantas från skatteplikt. Detta undantag är emellertid enbart tillämpligt när tjänsterna tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten ifråga.

Vilka varor och tjänster som det är möjligt för medlemsstaterna att tillämpa reducerad skattesats på framgår främst av artikel 12.3 a samt bilaga H i direktivet. Av punkten 6 i bilaga H framgår att medlemsstaterna kan tillämpa reducerad skattesats för tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker, dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Enligt punkten 7 i bilaga H kan medlemsstaterna använda reducerad skattesats på tillträde till föreställningar, teatrar, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar.

Vilka tjänster det enligt sjätte direktivet är möjligt för medlemsstaterna att använda reducerad skattesats på framgår i nu aktuellt avseende av bilaga H punkterna 6 och 7. Tillhandahållande av arkivhandlingar finns inte med bland de tjänster som tas upp i bilaga H. Utredningens uppfattning är därför att det inte är EG-rättsligt möjligt att införa en reducerad skattesats på arkivverksamhet. Det är därmed inte möjligt att sammanföra skattesatsen för musei-, biblioteks- och arkivverksamhet om inte normalskattesatsen skall användas vid samtliga tillhandahållanden. I de fall verksamheten bedrivs av eller understöds av det allmänna omfattas dock alla verksamheterna av undantaget i 3 kap. 11 § ML.

Det har framförts synpunkten att det skulle behöva förtydligas vad som avses med tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar.

Arkiven har närmast till uppgift att förvara och hålla arkivhandlingar tillgängliga. I detta ingår ofta att tillhandahålla kopior av handlingar. Med tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar förstås enligt uttalanden i förarbetena även tillhandahållande av kopior av arkivhandlingar. Skattefriheten omfattar dock inte sådan uppdragsverksamhet som avser bearbetning av arkivets egna handlingar liksom insamlande och bearbetning av extern information.<sup>18</sup> Skattefriheten skall således omfatta sådana handlingar och uppgifter som finns i arkiven. Att ändra definitionen så att även bearbetningar och externt insamlat material omfattas av skattefrihet riskerar att medföra konkurrensnedvridningar och är därför inte lämpligt. Det är också väsentligt att beakta att EG-rätten inte medger att skattefriheten utökas till annan verksamhet vid arkiven än sådan verksamhet som kan betecknas som utförande av kulturella tjänster.

Begreppet handling har använts i mervärdesskattelagen i andra sammanhang för såväl handlingar i pappersform som i elektronisk form.<sup>19</sup> Den nuvarande lydelsen av bestämmelsen bör därför inte hindra att bestämmelsen är tillämplig även i de fall när uppgifterna som tillhandahålls finns på en CD-skiva eller liknande. Det är därmed inte nödvändigt att ändra bestämmelsen av den anledningen. Utredningen anser att det inte nämnvärt skulle gå att precisera den nuvarande omfattningen av skattefriheten genom en ändring av bestämmelsens lydelse. Någon ändring av bestämmelsen i 3 kap. 11 § 3 ML föreslås därför inte.

#### 4.3.5 Museum

##### Inledning

En synpunkt som framförts är att definitionen av vad som utgör museiverksamhet behöver förtydligas. För att minska den orättvisa som vissa branscher upplever skulle det vidare kunna övervägas om

---

<sup>18</sup> Prop. 1989/90:111, s. 103 samt s. 195, Riksskatteverket har i en skrivelse från 1999-06-17, dnr 117-99/120 ansett att skattefriheten inte omfattar när bearbetning av arkivets egna handlingar sker på särskilt uppdrag från extern part, t.ex. sammanställning av viss typ av data.

<sup>19</sup> Se 8 kap. 15 § ML samt 1 kap. 17 § i dess lydelse intill den 1 januari 2004.

samma regler även skulle användas för sådana verksamheter som bedrivs vid s.k. science center eller vid botaniska trädgårdar.

I en motion till riksdagen som har överlämnats till utredningen har motionären föreslagit sänkt moms på science center.<sup>20</sup> I motionen föreslås att entréavgiften för science centers skall beskattas med 6 procent mervärdesskatt på samma sätt som museer och djurparker. Ett skäl som anförs är att det för närvarande skulle gälla en annan beskattning om ett science center är fristående jämfört med om det är samlokaliserat med exempelvis ett museum. Ytterligare ett skäl för lägre skatt är enligt motionen att science centers spelar en stor roll för att få fler barn och ungdomar intresserade av naturvetenskap och teknik.

De skäl som har framförts för att botaniska trädgårdar skall ha reducerad skattesats är främst rättviseskäl. Vid ett möte med utredningens sekretariat har ett företag i branschen framfört att botaniska trädgårdar utgör en tydlig del av kulturområdet och att det inte är rimligt att dessa beskattas med en högre skattesats än skattepliktiga museer. Vidare uppgavs det att det i övriga Europa är vanligt att botaniska trädgårdar beskattas med en reducerad skattesats. Det skulle också av rättviseskäl kunna göras gällande att botaniska trädgårdar skall beskattas på samma sätt som djurparker.

I förarbetena till ML:s bestämmelser om undantag och reducerad skattesats för museer finns inte närmare angivet vad som skall anses utgöra museiverksamhet. I prop. 1989/90:111 återfinns dock en del uttalanden om vilken typ av tillhandahållanden som lagstiftaren ansett att undantaget från skatteplikt skulle avse.<sup>21</sup> Där anges att bestämmelsen om undantag från skatteplikt för museiverksamhet i form av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar skall innefatta ett museums inträdesavgifter, guideavgifter och vederlag för tillhandahållande av vandringsutställningar o.d. Skattefriheten omfattar däremot inte uppdragsverksamhet som exempelvis utfärdande av äkthetsintyg och värderingsintyg avseende tavlor och annat, konservatorsarbeten (reovering av byggnadsfasader och skulpturer m.m.), utredningar om fornlämningar (jfr 11 lagen 1988:950 om kulturminnen m.m.) eller inventering och bedömning av den fysiska miljön (byggnader och landskap). Sistnämnda slag av inventering utförs i regel av läns museerna med stat och kommun som uppdragsgivare.

---

<sup>20</sup> 2001/02:Sk484.

<sup>21</sup> A. prop. s. 103 samt 195 f.

Det finns en omfattande rättspraxis om mervärdesskattelagens bestämmelser om museiverksamhet. Av rättspraxis framgår att frågan om en viss verksamhet har varit att hänföra till tillhandahållanden i museiverksamhet enligt ML i första hand har avgjorts med ledning av vad som enligt allmänt språkbruk utgör museiverksamhet. Det gemensamma för sådana verksamheter är att de omfattar systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten.<sup>22</sup> En verksamhet som enbart innebär att föremål tillverkas för att illustrera olika företeelser och händelser samt förevisas mot entréavgift för allmänheten kan inte anses utgöra en sådan verksamhet.<sup>23</sup>

Ovanstående har medfört att det enligt praxis *inte* är museiverksamhet att tillhandahålla tjänster som består i tillträde till följande:

- en s.k. vetenskapspark som innehåller ett stort antal nytillverkade interaktiva montrar m.m. som praktiskt demonstrerar olika naturföreteelser, fysikaliska lagar och dyl. inom det naturvetenskapliga och tekniska området,<sup>24</sup>
- utställning av vaxfigurer som tillverkats av utställaren,<sup>25</sup>
- fast fornlämning (grotta där det bedrivits kalkstensbrytning),<sup>26</sup>
- utställning av trädgårdskonst,<sup>27</sup>
- visning av Stockholms stadshus,<sup>28</sup>
- tillträde till djurpark,<sup>29</sup>
- ett medeltida arrangemang med bl.a. försäljning på en medeltida marknad och aktiviteter på en medeltida lekvall,<sup>30</sup>
- utställning av konstnärs samling av figurer och föremål i lokaler på ett nöjesfält.<sup>31</sup>

Regeringsrätten har däremot ansett att det är museiverksamhet när Vadstena kommun tar inträdesavgifter till Vadstena slott och Bjälboättens palats. Slottet innehåller dels en permanent slottsutställning som består i att slottet möblerats upp med tidsenliga

<sup>22</sup> Se bl.a. RÅ 2001 ref. 64, RÅ 2001 not. 153, RÅ 2001 not. 154, RÅ 2001 not. 161, RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 samt RÅ 1993 ref. 75. En utförligare redogörelse för rättsfallen finns i delbetänkandet, bilaga 2, avsnitt 7.3.

<sup>23</sup> RÅ 1992 ref. 66 samt RÅ 2001 not. 153.

<sup>24</sup> RÅ 2001 not. 153.

<sup>25</sup> RÅ 1992 ref. 66.

<sup>26</sup> RÅ 2001 not. 154.

<sup>27</sup> RÅ 2001 not. 161.

<sup>28</sup> RÅ 2001 ref. 64.

<sup>29</sup> RÅ 1993 ref. 45, Inträde till och förevisning av djurparker beskattas numera med 6 procent mervärdesskatt enligt en särskild bestämmelse i 7 kap. 1 § tredje stycket 7.

<sup>30</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 18 juni 1998 (Skattenytt 1998, s. 737).

<sup>31</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked i april 1993 (Skattenytt 1993, s. 623).



möbler och konstföremål, dels en sommarutställning som ändras från år till år. I Bjälboättens palats finns den heliga Birgittas bönekammare samt modeller över klostret och palatset, ett textilmuseum med kyrkliga textilier samt utställningar över utgrävningsfynd.<sup>32</sup> Skatterättsnämnden har ansett att en permanent utställning med visande av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion utgjorde museiverksamhet.<sup>33</sup> Vidare har Skatterättsnämnden ansett att en utställning av en egen större samling med svensk keramik och tavlor var anordnad i museiverksamhet.<sup>34</sup>

Skatteverket har i en skrivelse från 2006-03-27 ansett att den generella definition av museum som framgår av artikel 2.1 första stycket i stadgarna för International Council of Museums (ICOM) kan utgöra vägledning vid bedömning av vad som utgör museiverksamhet enligt ML.<sup>35</sup>

Den fullständiga definitionen av museum som ICOM har i artikel 2.1 i sina stadgar lyder på följande sätt.

A museum is a non-profit making, permanent institution in the service of society and of its development, and open to the public, which acquires, conserves, researches, communicates and exhibits, for purposes of study, education and enjoyment, material evidence of people and their environment.

- (a) The above definition of a museum shall be applied without any limitation arising from the nature of the governing body, the territorial character, the functional structure or the orientation of the collections of the institution concerned.
- (b) In addition to institutions designated as "museums" the following qualify as museums for the purposes of this definition:
  - (i) natural, archaeological and ethnographic monuments and sites and historical monuments and sites of a museum nature that acquire, conserve and communicate material evidence of people and their environment;
  - (ii) institutions holding collections of and displaying live specimens of plants and animals, such as botanical and zoological gardens, aquaria and vivaria;
  - (iii) science centres and planetaria;

---

<sup>32</sup> RÅ 1993 ref. 75.

<sup>33</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 maj 2000.

<sup>34</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 21 oktober 1997.

<sup>35</sup> Skatteverkets ställningstagande 2006-03-27, dnr 131 483423-05/111, se även Riksskatteverkets skrivelse 1999-12-13, dnr 12013-99/100.

- (iv) non profit art exhibition galleries; conservation institutes and exhibition galleries permanently maintained by libraries and archives centres.
- (v) nature reserves;
- (vi) international or national or regional or local museum organizations, ministries or departments or public agencies responsible for museums as per the definition given under this article;
- (vii) non-profit institutions or organizations undertaking conservation, research, education, training, documentation and other activities relating to museums and museology;
- (viii) cultural centres and other entities that facilitate the preservation, continuation and management of tangible or intangible heritage resources (living heritage and digital creative activity)
- (ix) such other institutions as the Executive Council, after seeking the advice of the Advisory Committee, considers as having some or all of the characteristics of a museum, or as supporting museums and professional museum personnel through museological research, education or training.

Av RÅ 1993 ref. 45 samt RÅ 2001 not. 153 framgår att det utvidgade museibegrepp som finns i ICOM:s definition och som bl.a. omfattar science centers och djurparker inte kan anses överensstämma med vad som enligt allmänt språkbruk utgör museum och därför inte kan medföra att en verksamhet anses som museiverksamhet enligt ML.<sup>36</sup>

I den ovan nämnda skrivelsen har Skatteverket ansett att undantaget från skatteplikt för museiverksamhet i 3 kap. 11 § 4 ML begränsas till anordnande av utställningar för allmänheten som görs i museiverksamheten. Om ett museum vid sidan av museiverksamheten bedriver annan utställningsverksamhet kommer anordnandet av de utställningarna inte att omfattas av undantaget.

---

<sup>36</sup> Det kan här nämnas att enligt Nationalencyklopedin är ett museum en offentlig eller privat institution som inrymmer en systematiskt åstadkommen samling av föremål, bilder, arkivalier m.m. inom ett visst ämnesområde. Förutom insamlings- och utställningsverksamhet bedriver de flesta större museer också forskning, undervisning och utgivning av publikationer inom sitt fack.

## Utredningens överväganden

Vad utredningen har att ta ställning till är om det genom en ändrad definition av vad som utgör museum går att lösa de problem med avgränsningar som de särskilda reglerna om beskattning av museiverksamhet har medfört. För att minska den orättvisa som vissa branscher upplever skulle det vidare kunna övervägas om samma regler även skulle användas för verksamheter som bedrivs vid t.ex. science center och botaniska trädgårdar (jfr avsnitten 4.3.6–4.3.7 nedan).

Den definition som framgår av praxis innebär att med museiverksamhet avses verksamhet där systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål förevisas för allmänheten. Detta överensstämmer med vad som enligt allmänt språkbruk förstås med museiverksamhet. Består verksamheten däremot i att föremål tillverkas för att illustrera olika företeelser och händelser samt förevisas mot entréavgift för allmänheten är det inte museiverksamhet.

Bestämmelserna i artikel 13 A.1 n respektive artikel 12.3 a samt bilaga H punkten 7 i sjätte direktivet kan ge utrymme för att vissa ytterligare verksamheter inom kulturområdet som idag inte är museiverksamhet i mervärdesskattelagens mening såsom botaniska trädgårdar och science center kan omfattas av undantag eller reducerad skattesats.

Det utvidgade museibegrepp som finns i den ovan återgivna definitionen från ICOM har i praxis inte ansetts medföra att en verksamhet utgör museiverksamhet enligt ML. I den definition som ICOM har i sina stadgar har det särskilt angivits att exempelvis science center, planetarium, botaniska trädgårdar m.m. betraktas som museum i den särskilt utvidgade betydelse som begreppet har givits i det sammanhanget.

Det får anses svårt att göra en tydlig och generell definition av museum som innefattar science center, botaniska trädgårdar o. dyl. utan att särskilt räkna upp vilka olika typer av verksamheter som skall ingå i en sådan definition. En sådan utvidgning där olika verksamheter räknas upp kommer att medföra nya definitionsproblem. Att utöka tillämpningsområdet för en reducerad skattesats eller ett undantag kan inte generellt sett anses utgöra en lösning på gränsdragnings- och rättviseproblem. Här handlar det också om verksamheter som till sin art skiljer sig åt även om de kan sägas ha gemensamma inslag. Det finns en mängd verksamheter av varierande slag som har åtminstone några gemensamma drag med

museiverksamhet eller som är av ett slag som även till viss del bedrivs av museum. De museiliknande dragen minskar i de flesta fall efterhand som lek-, nöjes- och rekreationsinslagen ökar. Det finns en mångfald av olika aktiviteter som uppvisar olika gemensamma drag och det är svårt att urskilja några tydliga gränser. Utvidgas tillämpningsområdet till att omfatta fler verksamheter ökar risken att det finns någon annan verksamhet som har en gemensam nämnare med någon grupp med reducerad skattesats. Det framstår som ogörligt att i denna mångfald av verksamheter och aktiviteter dra upp några nya gränser som framstår som klara, konsekventa och rättvisa.

Utredningen föreslår inte någon utvidgad definition av vad som utgör museiverksamhet enligt ML. En definition i lagstiftningen av vad som är museiverksamhet skulle därmed ges samma innehåll som framgår av befintlig praxis. Utredningen anser inte att det i en sådan bestämmelse skulle gå att klargöra det nuvarande tillämpningsområdet utöver vad som framgår av befintlig praxis. Någon förändring eller komplettering av mervärdesskattelagen föreslås därför inte i detta avseende.

#### 4.3.6 Science center

Ur konkurrenssynpunkt och avgränsningssynpunkt kan det anföras vissa skäl att beskatta verksamhet t.ex. vid s.k. science centers med samma skattesats som museiverksamhet. Den nuvarande ordningen kan också uppfattas som inkonsekvent.

Skulle beskattning ske på samma sätt som för museer skulle det dock innebära att sådana science centers som i mer än ringa omfattning får bidrag från det allmänna undantas från beskattning.<sup>37</sup> En följd av att omsättningen inte längre skulle vara skattepliktig skulle vara att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt försvinner.

Entrén till renodlade s.k. science centers beskattas med 25 procent mervärdesskatt.<sup>38</sup> Det förekommer emellertid i några fall att sådana anläggningar ingår som en del av ett museum och att det tas ut en gemensam entréavgift. I sådana fall kan den del som avser science center i beskattningshänseende ofta ingå i museiverksam-

---

<sup>37</sup> Bidrag kan lämnas i enlighet med förordning (1997:153) om statsbidrag till teknik- och naturvetenskapscentrum.

<sup>38</sup> Jfr RÅ 2001 not. 153.

heten när museidelen kan anses utgöra den huvudsakliga verksamheten. Det medför att skattesatsen 6 procent eller undantaget från skatteplikt för museer kan tillämpas på inträdet även till den del det avser science center delen. Om någon som bedriver museiverksamhet i mervärdesskattelagens mening tar ut entréavgifter för utställningar som enbart eller till övervägande del avser en science center utställning skall dock tillträdet till utställningen beskattas med normalskattesatsen.

För att närmare redogöra för vad som avses med science center och undersöka vilka problem som kan uppkomma genom en avgränsning av sådan verksamhet redovisas nedan några befintliga definitioner av begreppet.

I förordning (1997:153) om statsbidrag till teknik- och naturvetenskapscentrum regleras möjligheterna till bidrag för den här typen av verksamhet. Av 2 § i nämnda förordning anges att statsbidrag får lämnas till ett teknik- eller vetenskapscentrum där verksamheten

- i väsentlig utsträckning vänder sig till allmänheten,
- uppvisar bredd och mångfald när det gäller naturvetenskap och teknik,
- syftar till att öka intresset för och insikterna om naturvetenskap och teknik med till största delen interaktiva metoder,
- har bedrivits under minst ett år och huvudsakligen finansierats på annat sätt än genom statsbidrag, till exempel genom ekonomiskt stöd av universitet, högskola, museum, kommun, landsting eller näringsliv.

Nordisk Science Center Förbund definierar i sina stadgar science center som utställnings- eller aktivitetscentra med syfte att popularisera vetenskap och som strävar till inläring genom interaktiva objekt och demonstrationer.

Föreningen Svenska Science Centers har följande villkor för medlemskap:

- Ett science center skall vara en permanent anläggning med interaktiva utställningar som utgör basen för verksamheten.
- Verksamheten skall syfta till att inspirera till intresse för och kunskap inom naturvetenskap och teknik.
- Verksamheten skall vila på vetenskaplig grund.
- Inom verksamheten skall lärmiljöer utvecklas som inspirerar och stimulerar till kreativitet och initiativkraft. Den skall också

- utgöra ett komplement för skolan inom naturvetenskap och teknik och ett stöd för pedagogisk utveckling.
- Verksamheten skall vara ett öppet forum för aktuell debatt och vetenskapsdialog på målgruppens villkor.
  - Verksamheten skall vara tillgänglig för alla och ha fokus på barn och ungdomar.<sup>39</sup>

I de ovan nämnda definitionerna läggs stor betydelse vid att syftet med aktiviteterna är att öka intresset för vetenskap. Vissa aktiviteter som erbjuds inom ramen för ett science center kan även förekomma i andra sammanhang såsom i nöjesanläggningar eller lekanläggningar. En avgränsning som i väsentlig mån bygger på syftet med ett tillhandahållande riskerar att bli svårtillämpad. Mervärdesskattesystemet fungerar också på det sättet att det är den objektiva karaktären av en viss vara eller tjänst som skall vara avgörande för hur varan eller tjänsten skall beskattas. I vilket syfte en transaktion genomförs eller en verksamhet bedrivs skall, utom i vissa undantagsfall, sakna betydelse för beskattningen.<sup>40</sup>

Det kan också vara svårt att avgöra när en verksamhet uppvisar en sådan bredd och mångfald att de aktiviteter som utförs där kan anses ske inom ramen för ett science center. En sådan bedömning kan komma att medföra att det finns anläggningar som inte bedöms som science centers trots att aktiviteter som utförs där även finns på sådana anläggningar som bedöms utgöra science center. Detta riskerar att ge upphov till nya inkonsekvenser och avgränsningsproblem.

Science center strävar enligt definitionerna ovan till inläring med hjälp av interaktiv teknik. Ett skäl som framförts för att science centers skall få reducerad skattesats är att verksamheten ökar intresse och insikt för naturvetenskap och teknik.<sup>41</sup> Det kan emellertid komma att verka orättvist och ologiskt att denna teknik skulle utgöra grund en reducerad skattesats, om inte botaniska trädgårdar och visning av exempelvis en fast fornlämning behandlas på samma sätt. En botanisk trädgård kan sägas ha ett ändamål att öka intresse och insikt inom sitt specifika område även om det inte sker med hjälp av interaktiv teknik.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> Uppgiften är hämtad från Myndigheten för skolutvecklings hemsida.

<sup>40</sup> Jfr bl.a. mål C-354/03 Optigen m.fl. [REG 2006 s. I-00483] samt C-4/94 BLP Group [REG 1995, s. I-983].

<sup>41</sup> Motion 2001/01:Sk484.

<sup>42</sup> Enligt Nationalencyklopedin är en botanisk trädgård en trädgård eller park där växter från olika områden på jorden odlas för i första hand forskning och undervisning.

De särskilda bestämmelserna i ML om reducerad skattesats inom kulturområdet, dvs. för bl.a. museiverksamhet och djurparker, har enligt uttalanden i förarbetena varit förbehållna sådana verksamheter som utgör en tydlig del av kulturområdet.<sup>43</sup> Ett införande av särskilda regler för science centers skulle innebära en förskjutning av möjligheterna att tillämpa reducerad skattesats mot nöjessektorn. Detta medför en risk att nya grupper kommer att känna sig orättvist behandlade.

Science center verksamhet förfaller till stor del rikta sig till barn och ungdomar och förefaller delvis också ha vissa lek- och nöjesinslag. Att beskatta med reducerad skattesats skulle medföra att nya gränsdragningsproblem och rättviseproblem uppkommer mot andra parker där verksamheten riktar sig mot barn och familjer och där nöjesinslaget är betydande, men där det finns inslag som ligger nära museiverksamhet, teater etc. Exempel på parker som i likhet med science center har interaktiva inslag är parker där det byggts upp olika sagomiljöer där det är möjligt att interagera med sagofiguerna. Det förekommer också andra företeelser med pedagogiska och interaktiva inslag exempelvis nyuppbyggda historiska miljöer där besökaren mot avgift kan få prova på olika aktiviteter.

Som nämnts ovan finns det en mängd verksamheter av varierande slag med åtminstone några gemensamma drag med museiverksamhet eller som är av ett slag som till viss del kan bedrivas inom ramen för ett museum. Att i denna mångfald av olika verksamheter dra upp några nya gränser som framstår som klara, konsekventa och rättvisa förefaller inte vara möjligt. En utvidgning som innebär att science center skall beskattas med reducerad skattesats torde medföra nya gränsdragningsproblem och inkonsekvenser gentemot andra verksamheter.

För att utredningen i nuläget skall föreslå en ändring av tillämpningsområdet för reducerade skattesatser bör en sådan ändring förväntas leda till minskade problem med gränsdragning och inkonsekvenser. Risken är uppenbar att en utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen i detta avseende inte minskar, utan enbart flyttar på problemen med gränsdragning och inkonsekvens. Utredningen föreslår därför inte någon sådan förändring.

---

<sup>43</sup> Se prop. 1996/97:10, s. 34 samt prop. 2000/01:23, s. 10.

### 4.3.7 Botaniska trädgårdar

Djurparker beskattas med en reducerad skattesats på 6 procent. Det kan därför framstå som orättvist att botaniska trädgårdar skall beskattas med en högre skattesats. Med begreppet djurpark i ML avses i först hand vad som i normalt språkbruk betecknas som djurpark. Den reducerade skattesatsen för djurparker bör enligt uttalanden i prop. 2000/01:23 endast tillämpas vid tillträde till sådan anläggning för djur som normalt benämns djurpark. Dessa anläggningar för djur har regelmässigt andra åtaganden än att enbart visa upp djuren för besökare mot betalning. Som exempel kan djurparker medverka till att skydda utrotningshotade djur, bedriva utbildning och forskning samt ha ett samarbete med djurparker i andra länder. Övriga anläggningar där djur visas upp såsom minizoon på nöjesparker eller på bondgårdar eller när djur används som attraktion i andra sammanhang omfattas inte av den reducerade skattesatsen.<sup>44</sup>

Vad som utgör museiverksamhet i mervärdesskattelagens mening avgörs med ledning av allmänt språkbruk. Med museiverksamhet avses då uppvisning för allmänheten av systematiskt hopbragta samlingar. En verksamhet som enbart innebär att föremål tillverkas för att illustrera olika företeelser och händelser samt förevisas mot entréavgift för allmänheten kan dock inte anses utgöra en sådan verksamhet.

Om botaniska trädgårdar skall behandlas på motsvarande sätt som museum och djurparker behöver en motsvarande avgränsning göras för att skilja botaniska trädgårdar från exempelvis parker och utställningar av växter för den trädgårdsintresserade.<sup>45</sup>

Bestämmelserna i artikel 12.3 a och bilaga H punkten 7 i sjätte direktivet får anses ge utrymme för medlemsstaterna att införa reducerad skattesats på inträdet till botaniska trädgårdar.

Utredningen anser att en utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen till att även avse botaniska trädgårdar inte skulle lösa några gränsdragningsproblem. Det kan normalt inte föreligga svårigheter att skilja mellan en botanisk trädgård och en djurpark. När det gäller tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen avseende djurparker har de problem som utredningen uppmärksammas på varit relativt få jämfört med andra områden.

---

<sup>44</sup> A. prop., s. 14 samt s. 20 f.

<sup>45</sup> En botanisk trädgård är enligt Nationalencyklopedin en trädgård eller park där växter från olika områden på jorden odlas för i första hand forskning och undervisning.



Några problem med gränsdragningar mellan botaniska trädgårdar och museer har inte heller kommit till utredningens kännedom. Det finns således inte skäl att tillämpa reducerad skattesats för botaniska trädgårdar för att minska gränsdragningsproblem. En sådan utvidgning riskerar istället att leda till att det uppkommer nya gränsdragningsproblem. Tänkbara exempel på detta är att botaniska trädgårdar skall skiljas ut från visning av parkanläggningar och utställningar av trädgårdskonst. Utredningen kan däremot ha förståelse för synsättet att det är inkonsekvent att parker med syfte att medverka till att skydda och bedriva utbildning och forskning m.m. avseende djur skall gynnas av en låg mervärdesskatt i fråga om inträde till parken, medan motsvarande inträde till botanisk trädgård som bedriver jämförbar verksamhet inriktad på växtriket skall beskattas fullt ut. Det framgår inte närmare av riksdagens beslut i fråga om den lägre mervärdesskattesatsen på djurparker varför en avgränsning av detta slag ansågs lämplig, eller om situationen för botaniska trädgårdar överhuvudtaget övervägts i sammanhanget. En enhetlig mervärdesskatt i enlighet med utredningens rekommendation i delbetänkandet skulle jämna ut skillnaderna, och vore enligt utredningens mening det bästa sättet att åstadkomma ett konsekvent regelverk. Utredningen har vid en samlad bedömning kommit fram till att det inte kan anses nödvändigt att nu, i avvaktan på en sådan enhetlig mervärdesskatt, föreslå en ändrad mervärdesskatt för botaniska trädgårdar.

#### **4.3.8 Undantaget från skatteplikt avseende museiverksamhet**

I svar på den förfrågan som utredningen skickat till olika organisationer inom kulturområdet har Centralmuseernas samarbetsråd framfört att de frågor som uppstått kring de förändringar av mervärdesskattelagen som infördes den 1 juli 1996 och den 1 januari 1997 inte varit svåra att lösa. Däremot bör några frågor av "rättvisekaraktär" behandlas vidare i utredningen. Ett exempel på en sådan fråga är att undantaget från skatteplikt för biblioteks-, musei-, och arkivverksamhet är begränsat till sådan verksamhet som understöds av det allmänna. Centralmuseernas samarbetsråd anser att mervärdesskattereglerna bör vara likartade oavsett finansieringssätt. Länsmuseumens samarbetsråd har i sitt remissvar framfört att undantaget för museiverksamhet bör slopas. De anför att dagens system med blandad verksamhet ger upphov till gräns-

dragningsproblem och administrativa olägenheter såväl för museerna som för skattemyndigheterna. Vidare anføres att det finns ett konkurrensproblem för museibranschen som helhet där museer drivna i anslagsstiftelseform är missgynnade vad gäller avdragsrätt för ingående moms i förhållande till statliga, kommunala och privata museer. En annan effekt är att kostnadsjämförelser och ekonomisk statistik snedvrids i branschjämförelser med olika museer. Ett slopande av undantaget skulle enligt Länsmuseernas samarbetsråd också ligga i linje med sjätte direktivet.

Undantaget från beskattning för museiverksamhet 3 kap. 11 § 4 ML är tillämpligt om verksamheten bedrivs av eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Museer som inte får bidrag i mer än ringa omfattning från det allmänna är skattskyldiga och har rätt till avdrag för ingående skatt. Beskattning av entréavgifterna sker med 6 procent i enlighet med bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML. Bestämmelsen i 3 kap. 11 § 4 ML har stöd i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet.

Det problem med rätt att återfå ingående skatt som Länsmuseernas samarbetsråd tar upp beror till viss del på de särskilda reglerna i lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting samt förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Det faller inte inom utredningens uppdrag att behandla de konkurrensproblem som kan uppkomma till följd av dessa kompensationsordningar. Att avskaffa undantaget för museiverksamhet och istället tillämpa reducerad skattesats på omsättningarna skulle emellertid innebära att museerna skulle behandlas lika med avseende på skattskyldigheten till mervärdesskatt oavsett i vilken juridisk form som verksamheten bedrivs och oavsett om bidrag erhålls eller inte. Vidare skulle det medföra att motsvarande regler skulle gälla för inträde till museer som för andra entréavgifter inom kulturområdet såsom för teatrar m.m. och för djurparker. Mervärdesskattelagens regler skulle således bli mer enhetliga i detta avseende.

I ett meddelande till Europeiska unionens råd och Europaparlamentet har kommissionen behandlat hur Lissabonstrategin skall genomföras på skattepolitikens och tullpolitikens område (KOM [2005]532 slutlig). Kommissionen avser enligt meddelandet att i slutet av 2006 lägga fram ett förslag om att ändra direktivets bestämmelser om beskattning av offentligrättsliga organ bl.a. med hänsyn till att de nuvarande reglerna orsakar konkurrensnedvridningar. I en sådan översyn kommer även undantagen för verk-

samheter med hänsyn till allmänintresset som återfinns i artikel 13 A.1 att behandlas. De regler i direktivet som mervärdesskattelagens undantag för museiverksamhet grundar sig på kan därmed komma att förändras och det finns därför skäl att avvakta med en eventuell förändring av skattepliktsbestämmelserna i mervärdesskattelagen.

Mervärdesskatteutredningen har vidare lämnat förslag om förändringar av beskattningen av ideella föreningar. Bland de förändringar som föreslagits är en förändring av undantaget för museiverksamhet så att ideella föreningar och trossamfund skall anses som sådana erkända subjekt som undantas från skatteplikt för biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet.<sup>46</sup> Mervärdesskatteutredningens förslag har ännu inte lett till lagstiftning. I budgetpropositionen för 2006 aviserades att frågorna skulle utredas vidare.<sup>47</sup> I nuläget går det därför inte att göra en fullständig bedömning av vilka konsekvenser ett avskaffande av undantaget skulle medföra. Det kan finnas anledning att behandla dessa frågor i ett sammanhang och att avvakta den översyn av direktivet som EG-kommissionen skall göra. Utredningen föreslår därför att undantaget för tillträde till utställningar i museiverksamhet som bedrivs av eller understöds av det allmänna tillsvidare bibehålls.

#### 4.4 Danstillställningar, nöjesparker, betal-TV m.m.

**Utredningens bedömning:** Reducerad moms införs inte på tillträdet till danstillställningar, nöjesparker eller för kommersiell betal-TV. Den nuvarande bestämmelsen om lägre moms på tillträdet till vissa föreställningar såsom teaterföreställningar m.m. lämnas oförändrad i detta avseende.

**Rekommendationen i delbetänkandet:** En enhetlig skattesats om cirka 21,7 procent införs för alla skattepliktiga transaktioner.

<sup>46</sup> SOU 2002:74, s. 331 ff.

<sup>47</sup> Prop. 2005/06:1 volym 1, s. 149.

### Remissinstanserna:

*Folkets Hus och Parker* menar att den traditionella svenska folkparksdansen bör betraktas som kultur och inte kommersiell verksamhet. *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS)* anser att det är en EG-rättsligt möjlig förenkling att sänka momsens för tillträde till danstillställningar från 25 procent till 6 procent för att undvika gränsdragningsproblem mellan entréavgift till konsert (6 %) respektive danstillställning (25 %). SACO anger bl.a. att när likformigheten bröts efter skattereformen 1990/91 uppstod avgränsningsproblem som sedan har ökat i omfattning. Utvecklingen har nu enligt SACO nästan nått parodiska höjder. Djurparker jämför sig med museer och omfattas så småningom av samma reducerade skattesats, vilket föranleder botaniska trädgårdar att börja jämföra sig med djurparker. Dansbandsarrangemang vill jämställa sig med tillträde till konserter i skattehänseende. En sådan utveckling ligger i sakens natur. När fler områden omfattas av reducerade skattesatser ökar kontaktytorna mot nya områden som i sin tur öppnar upp för nya rättvisediskussioner och konkurrensproblem. En enhetlig skattesats undanröjer de avgränsnings- och rättviseproblem som finns i dagens mervärdesskattessystem. *Riksteatern, Svensk Scenkonst* och *Svensk Teaterunion* anser att regeln om avdragsbegränsning vid mottagande av bidrag skall tas bort. *SLAO* och *Svensk Turism AB* anger att gränsdragnings- och rättviseproblem kan lösas genom att utöka området för lägre skattesatser. Som exempel på detta anges att nöjesparker kan likställas med djurparker. *Svenska Djurparksföreningen* anger med avseende på gemensamma avgifter till djurparker och nöjesfält att flertalet av deras medlemmar inte tillämpar gemensam entréavgift. I de fall det förekommer har detta enligt föreningen inte vållat några problem, varken i bokföringen eller i relationerna med skattemyndigheterna. *Skatteverket* har bl.a. framfört att erfarenheterna visar att varje inskränkning eller utökning av tillämpningsområdet för en reducerad skattesats skapar nya och oförutsedda gränsdragningsproblem.

#### 4.4.1 Nuvarande regler

Skatten tas enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar.

#### 4.4.2 Bakgrund till reglerna

I betänkandet *Reformerad mervärdeskatt m.m.* (SOU 1989:35, s. 186-189) konstateras att en stor del av kultur- och nöjesområdet inte omfattades av mervärdesskatteplikten. Kommittén för indirekta skatter ansåg efter att ha redogjort för olika sätt att se på beskattningen inom kultur- och nöjesområdet att en generell beskattning var att föredra framför en beskattning med mer eller mindre omfattande undantag från skatteplikt. I konsekvens med detta föreslog utredningen inte att något undantag från beskattning för tillträde till konserter och andra tillställningar skulle införas. Tillträde till sådana föreställningar skulle således omfattas av den generella skatteplikten.

I propositionen som behandlade utredningens förslag (prop. 1989/90:111, s. 101) gjorde departementschefen en annan bedömning. Han delade i och för sig kommitténs uppfattning om fördelarna med en generell och enhetlig skatt men menade att det av kulturpolitiska och andra skäl kunde vara motiverat att begränsa skatteplikten. Departementschefen uppgav att den subventionering som skedde inom kulturområdet skulle medföra att många subjekt vid en generell mervärdesskatt skulle redovisa negativa mervärden och att skattebeläggningen således inte skulle medföra några nämnvärt ökade intäkter för staten. Skattefriheten borde dock endast omfatta sådana områden där en skattebeläggning skulle antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser och där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kunde bedömas vara marginellt.

När det gällde teaterverksamhet menade departementschefen att en mervärdesskattebeläggning (med åtföljande avdragsrätt) skulle kunna vara till fördel för de teatrar som var understödda och således medföra en betydande konkurrensnackdel för de institutioner som helt finansierades med entréavgifter o.d. Tillhållande av teaterföreställningar borde därför undantas från skatte-

plikt. Detsamma borde gälla med teater jämförbara verksamheter, t.ex. revy-, operett- eller musikalföreställningar. Undantaget borde även omfatta opera- och balettföreställningar till följd av att de ofta hade en nära anknytning till teatrar. Departementschefen menade också, till skillnad från kommittén, att biografföreställningar även fortsättningsvis borde undantas från beskattning.

Departementschefen uttalade dock att undantaget inte borde omfatta anordnande av konserter. Han ansåg att konserter ofta avsåg populärunderhållning på kommersiell basis och att det saknades skäl att genom mervärdesskattesystemet ha generella subsidier för sådan verksamhet. Det konstaterades att med den föreslagna utformningen skulle skatteplikt även föreligga för bl.a. cirkus- och danstillställningar. I Skatteutskottets betänkande 1989/90:SkU31 konstaterades emellertid att det i flera motioner framställt yrkanden om att även tillträde till cirkus och konserter borde undantas från beskattning. Kulturutskottet hade i sitt yttrande till Skatteutskottet ansett att kulturpolitiska skäl talade för att även konserter skulle undantas från beskattning och hade även erinrat om vikten av att cirkuskonsten främjades och menat att även tillträde till cirkusföreställningar skulle undantas från beskattning. Skatteutskottet ansåg mot bakgrund av vad Kulturutskottet anfört att även konserter och cirkusföreställningar skulle undantas från den generella mervärdesskatteplikten.

I *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88) konstaterade utredningen att det inte fanns någon motsvarighet i EG:s permanenta bestämmelser till det svenska undantaget. Undantaget borde därför upphävas. I den proposition som följde på betänkandet (prop. 1994/95:57, *Mervärdesskatten och EG*, s. 106) konstaterades att behovet av regelförändringar på bl.a. kulturområdet borde bli föremål för ytterligare överväganden. Regeringen uttalade därför att man så snart som möjligt avsåg att återkomma till riksdagen i denna fråga.

I prop. 1995/96:191 lämnade regeringen förslag om att införa skatteplikt på entréavgifter till biografföreställningar. Vid en tillämpning av skattesatsen 6 procent beräknades detta vara kostnadsneutralt för branschen. Regeln började gälla den 1 juli 1996 (SFS 1996:536, prop. 1995/96:191, bet. 1995/96:SkU28, rskr. 1995/96:290). Avseende frågan om beskattningen av tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar återkom regeringen med förslag i prop.

1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*. I propositionen uttalades bl.a. följande (s. 33–34):

Enligt EG-reglerna föreligger en generell skatteplikt för tillträde till teater- och filmföreställningar, opera- och konsertframföranden m.m. Endast kulturella tjänster som tillhandahålls av ett offentligt subjekt eller av ett kulturellt subjekt som erkänts av det allmänna får undantas från skatteplikten. Tanken bakom undantaget för kulturella tjänster som tillhandahålls av det allmänna etc. torde vara att man härigenom skulle kunna ringa in de verksamheter där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kan bedömas som marginellt. Detta skulle kunna ske antingen genom att se till innehållet i verksamheten eller genom att knyta bedömningen till om verksamheten understöds av det allmänna.

En stor del av den verksamhet som i Sverige bedrivs på området sker med olika former av stöd från det allmänna. Bidragsnivåerna kan variera, och bidragsgivningen kan vara mer eller mindre kontinuerlig. Det finns emellertid också verksamheter som bedrivs helt utan stöd i denna form, och således på rent kommersiella villkor. Regeringen gör bedömningen att det skulle vara en betydande fördel om likformiga mervärdesskatteregler kan gälla för hela området. Därigenom undviks gränsdragningsproblem och man undviker att individuella beslut om bidragsgivning blir styrande för skattesituationen. Önskvärdheten av att mervärdesskattereglerna är utformade på ett konkurrensneutralt sätt gör också att åtskillnad inte bör göras mellan understödda respektive rent kommersiella subjekt.

Regeringen föreslog därför att skatteplikt skulle införas generellt för tillträde till aktuella föreställningar. Regeringen föreslog att skattesatsen för tillträde till dessa föreställningar, i likhet med tillträde till biografföreställningar, skulle bestämmas till 6 procent. Man konstaterade att den valda skattenivån skulle medföra att kommersiella verksamheter endast marginellt skulle påverkas av skattebeläggningen om hänsyn togs till den avdragsrätt för ingående moms som skulle följa av skattebeläggningen.

För att undvika konkurrensnedvridningar kombinerades skatteplikten med en avdragsbegränsning med hänsyn till erhållna bidrag. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10, bet. 1996/97:SkU6, rskr. 1996/97:69, SFS 1996:1327).

Med anledning av yrkanden i flera motioner föreslog skatteutskottet i betänkandet 1999/2000:SkU21 *Mervärdesskatt vid överlåtelse av och nyttjande av fastigheter, m.m.* att ett tillkännagivande skulle riktas till regeringen. Tillkännagivandet gick ut på att regeringen skulle lämna förslag till sänkning av mervärdesskatten på djurparker från 25 till 6 procent. Utskottets ställningstagande

motiverades bl.a. med att det kunde synas rimligt att mervärdesskatten för djurparksverksamhet inte skulle vara högre än den skattesats som gällde för museer med skattepliktig verksamhet. EG-rättsligt ansågs det vara möjligt att genomföra en sådan nedsättning. Riksdagen biföll utskottets förslag om att ge regeringen ett tillkännagivande med ovan angiven innebörd (rskr. 1999/2000:245). Som en följd av riksdagens tillkännagivande föreslog regeringen i prop. 2000/01:23 *Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker m.m.* att mervärdesskatten på entréavgifter till djurparker skulle sänkas från 25 till 6 procent. I propositionen uttalas att målsättningen även fortsättningsvis bör vara att verksamhet som har omfattande kommersiella nöjesinslag i regel inte skall medges reducerad skattesats. Med anledning av en hemställan från Svenska Nöjesparkeres Förening om sänkt moms på verksamhet i nöjespark konstaterade regeringen att nöjesparkerna huvudsakligen bedriver kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet. Regeringen var inte beredd att medge avsteg från tillämpning av normalskattesatsen för sådan verksamhet (s. 14)

#### 4.4.3 Delbetänkandet

Den genomgång av problem som gjorts i delbetänkandet visar att det förekommit en del avgränsnings- och tillämpningsproblem med anledning av bestämmelsen om reducerad skattesats på tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar. Inom detta område har i huvudsak följande framkommit:

- Det har funnits problem med att bedöma om en viss tillställning överhuvudtaget skall omfattas av den reducerade skattesatsen.<sup>48</sup>
- Problem har också funnits med att avgöra vilken skattesats som skall användas när ersättningen berättigar deltagarna till att utnyttja olika tjänster som vid ett separat tillhandahållande skall beskattas med olika skattesats.<sup>49</sup> I sådana situationer uppkommer frågan om tjänsterna skall beskattas var för sig eller

<sup>48</sup> Exempel på detta är RÅ 2003 ref. 24 (MTV-galan), Kammarrätten i Stockholms dom den 30 oktober 2001 (trolleriföreställning) och Skatterättsnämndens beslut den 18 juni 1998 (medeltida marknad).

<sup>49</sup> Exempel på detta är Skatterättsnämndens förhandsbesked den 9 mars 1998 (matmässa där även artistframträdande förekom), Kammarrätten i Sundsvalls dom den 20 mars 1996 (entréavgift till festivalområde) samt Skatterättsnämndens förhandsbesked i maj 1995 (entréavgift till en nöjesanläggning där även artistframträdande förekom).



om någon av tjänsterna kan anses underordnad den andra tjänsten.

- Företrädare för olika typer av verksamheter har framfört att det är orättvist att inte deras verksamheter beskattas med reducerad skattesats. Det gäller bl.a. danstillställningar, kabel-tv och nöjesparker.
- Det har framförts att bestämmelsen om avdragsbegränsning i 8 kap. 13 a § ML medför komplikationer.

En mer omfattande redogörelse för de synpunkter och problem som redovisats finns i delbetänkandet i kap. 5.4.2 samt bilaga 2.

Verksamheter som bedrivs av science center och botaniska trädgårdar har behandlas ovan under avsnitt 4.3.

#### 4.4.4 Tillträde till danstillställningar

##### Inledning

Två remissinstanser har framfört argument för att dansbandsarrangemang skall beskattas på samma sätt som konserter. Önskemålen om att dansarrangemang skall jämföras med konserter har av en remissinstans använts som exempel på den utveckling som uppkommer i ett system där reducerade skattesatser används.

I svar på den förfrågan utredningen skickat till organisationer inom kultursektorn har KLYS framfört synpunkter på gränsdragningen mellan entréavgifter till konsert respektive danstillställning. De anser att skillnaden i beskattning är orättvis samt att det finns ett uppenbart gränsdragningsproblem som ökat. De renodlade danstillställningarna som tidigare var vanliga har ersatts av evenemang som framstår som blandade och ur mervärdesskattesynpunkt mer svårdefinierade. Även Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation tar upp ett exempel på inkonsekvent behandling och gränsdragningsproblem som avser dansband.<sup>50</sup> Svensk Impresarioförening anger gränsdragningen mellan entrén till ett artistiskt framträdande (6 %) och entrén till dansbandstillställningar (25 %) som ett exempel på ett gränsdragningsproblem.

---

<sup>50</sup> I bilaga 4 i utredningens delbetänkande finns en utförlig redogörelse för de lämnade svaren.

I ett ärende som överlämnats till utredningen från Finansdepartementet (dnr Fi 2002/3114) har Svenska Musikerförbundet, Teaterförbundet, Sveriges Television AB och Svensk Impresarioförening framfört synpunkter avseende moms i kultursektorn. Bland de synpunkter som framförts är att lågmomsområdet bör utvidgas så att det omfattar fler olika kulturella arrangemang, såsom danstillställningar och nöjesparker.<sup>51</sup>

Vid besök den 30 september 2003 samt den 27 september 2005 och i skrivelser till utredningen har Bo Olofsson som tidigare bedrev en kommersiell dansloge framfört att skattesatsen för inträde till danstillställningar borde sänkas till 6 procent. De skäl som anges är bl.a. att samma skattesats som vid andra kulturella evenemang bör användas. Vidare skulle en sänkning ge ekonomiska förutsättningar för att kommersiellt anordna danstillställningar. Kommersiella arrangemang har haft en konkurrensnackdel gentemot ideella föreningar som är befriade från mervärdesskatt. Det har också framförts att Finland har en tolkning av kulturbegreppet som innefattar dans.

I ett ärende som överlämnats till utredningen från Finansdepartementet (Fi2006/3151) har Intresseföreningen Johannamuseets vänner framfört ett yrkande om att ”stödja och kulturförklara dansbandsmusiken samt att slopa dansbandsmomsen”.

Skillnaden i beskattning mellan inträde till konserter och danstillställningar har tagits upp i flera motioner bl.a. i några som behandlas i 2001/02:SkU18 där tillkännagivandet av en översyn av skattesatserna återfinns. I 2001/02:Sk299 och 2001/02:Sk483 efterlyses en utredning om att införa en renodlad kultur moms som även innefattar dans. I motion 2001/02:Sk205 framförs också att mervärdesskatten på dans bör sänkas. Det argument som framförs är främst att det framstår som inkonsekvent att dansbandsarrangemang beskattas med normalskattesatsen när konserter har reducerad skattesats.

Liknande motioner om sänkt moms på dansbandsarrangemang har förekommit före denna tidpunkt bl.a. 2000/01:Sk602, 2000/01:Sk627 och 2000/01:Sk1007 som behandlades i Skatteutskottets betänkande 2000/01:SkU15.

I betänkandet avstyrkte utskottet de behandlade motionerna om sänkt skattesats. Som skäl angavs bl.a. att det enligt utskottets mening skulle medföra nya gränsdragningsproblem att infoga

---

<sup>51</sup> Se även bilaga 4 i utredningens delbetänkande med förslag till lagändringar ingivna av Sveriges Television.

ytterligare verksamheter i det lågbeskattade området varför kraven på sådant bör prövas med stor restriktivitet. Utskottet ställde sig redan av detta skäl skeptisk till motionärernas önskemål om sänkt moms på bl.a. nöjesparker och dans.

Vidare anges att de efterfrågade skattesänkningarna på nöjesparksverksamhet, kommersiella dansarrangemang m.m. skulle innebära betydande inkomstbortfall för staten som skulle behöva finansieras. Om man skulle välja att finansiera de berörda skattenedsättningarna genom besparingar inom kultursektorn – vilket enligt utskottet ligger nära till hands – var utskottet inte för sin del övertygat om att förändringarna sammantaget skulle innebära någon kulturpolitisk vinst. Utskottet framhöll att det i och för sig är möjligt att sätta ner skatten på bl.a. inträdet till nöjesparker. När det gäller dansbandsarrangemang ansågs frågan vara mer svårbedömd eftersom sjätte direktivet inte uttryckligen tillåter lågbeskattning av sådan verksamhet.

I prop. 1996/97:10 konstaterades i författningskommentaren till 7 kap. 1 § ML att de omsättningar som det nu infördes skatteplikt för tidigare undantagits från beskattning enligt 3 kap. 11 § 3 ML. Något uttalande om det avsedda tillämpningsområdet gjordes inte i det sammanhanget. Det kan antas att det ansågs obehövt ur avgränsnings- och tillämpningssynpunkt att uttala något om tillämpningen av paragrafen då den enda förändring som egentligen skedde var att skattefriheten slopades och skattesatsen 6 procent infördes på dessa omsättningar. Någon avsikt att förändra tillämpningsområdet för dessa gynnande bestämmelser fanns inte. Den praxis som utvecklats för att avgöra om föreställningar var undantagna från beskattning kunde även tillämpas för att avgöra om föreställningarna nu skulle omfattas av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen.

I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2006 (s. 902) anges följande om danstillställningar:

Då endast tillträde till föreställningar som tidigare var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 3 ML omfattats av den lägre skattesatsen gäller samma gränsdragningsfrågor som tidigare mot t.ex. danstillställningar och restaurangunderhållning. I prop. 1996/97:10 s. 34 understryks detta genom ett uttalande om att den reducerade skattesatsen ska förbehållas verksamheter som tydligt är en del av kulturområdet.

Kammarrätten i Jönköping har i en dom från 2002-11-01 ansett att det inte finns förutsättningar att ta ut 6 procent mervärdesskatt på entréavgift vid logdans (mål nr 3175-2000).

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked från 1992 ansett att inträdesavgiften till ett inhägnat nöjesområde inte till någon del utgjorde ersättning för konsert när avgiften även gav tillträde till andra aktiviteter såsom dans till dansorkester, diskotekdans, servering, karusell m.m. Förhandsbeskedet har inte överklagats (Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2006, s. 903)

### Utredningens överväganden

Det har framförts att det finns en konkurrensnedvridning mellan kommersiella arrangörer och ideella föreningar som anordnar danstillställningar. Konkurrensnedvridningar som orsakas till följd av att allmännyttiga ideella föreningar kan befrias från mervärdesskatt har behandlats av Mervärdesskatteutredningen i SOU 2002:74. Utredningens förslag har ännu inte lett till lagstiftning. I budgetpropositionen för 2006 aviserades att förslagen skulle utredas vidare.<sup>52</sup> Det saknas därför skäl att närmare behandla denna typ av problem i detta sammanhang.

Vad utredningen har att ta ställning till är om det går att få färre tillämpningsproblem eller få en lagstiftning som upplevs som mer konsekvent genom att utöka tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen till att även omfatta danstillställningar. Det har även framförts synpunkter om att moms på dansarrangemang skall slopas helt varför även detta alternativ kommer att behandlas.

Ett önskemål som framförts är således att dansbandsarrangemang helt skall undantas från beskattning. I Norge har nyligen ett sådant undantag från skatteplikt införts för danstillställningar med levande musik.<sup>53</sup> För att det skall vara möjligt att införa ett liknande undantag i Sverige är det nödvändigt att bestämmelserna i sjätte direktivet ger utrymme för det. Av artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet framgår att det är möjligt att från skatteplikt undanta vissa kulturella tjänster som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten. Detta undantag skulle under vissa förutsättningar kunna tillämpas även på

---

<sup>52</sup> prop. 2005/06:1, volym 1, s. 149

<sup>53</sup> infört 2006.

kommersiella verksamheter.<sup>54</sup> Det skulle därmed kunna finnas vissa möjligheter att med stöd av den nu angivna bestämmelsen i Sverige införa regler som från skatteplikten undantar tillhandahållande av vissa dansarrangemang. Då är det viktigt att finna lättillämpade och lämpliga kriterier för när det företag eller den organisation som tillhandahåller arrangemanget kan anses som ett kulturellt organ som är erkänt. Att använda omfattningen av det stöd som tas emot ifrån det allmänna, såsom för de nuvarande reglerna om bibliotek, arkiv och museer, förefaller inte vara en lämplig lösning. Det kan dessutom noteras att EG-kommissionen har för avsikt att göra en översyn av reglerna i sjätte direktivet som bl.a. skulle omfatta det undantag som har behandlats här.<sup>55</sup> En sådan översyn kan medföra att möjligheterna att undanta de här aktuella verksamheterna förändras eller tas bort. I nuläget är det därför redan av detta skäl inte lämpligt att införa några förändringar i ML med stöd av denna direktivbestämmelse.

Vidare bör det framhållas att om skattskyldigheten för dansarrangemangen tas bort medför det att arrangörerna förlorar sin avdragsrätt för mervärdesskatten på sina inköp. Många arrangörer är skattskyldiga för andra tillhandahållanden och skulle vid ett slopande av mervärdesskatten på dansarrangemangen behöva göra fördelningar av den ingående skatten till följd av begränsningen i avdragsrätten.

Ett undantag för dansarrangemang skulle också medföra nya gränsdragningsproblem och inkonsekvenser gentemot andra aktiviteter. Ett särskilt problem med ett undantag för dansarrangemang är att det skulle innebära att sådana arrangemang kommer att beskattas på annat sätt än konserter. Gränsdragningsproblemen och den inkonsekventa behandlingen gentemot konserter som framförts som främsta skäl för en ändrad beskattning skulle därmed bestå.

När det gäller synpunkterna om att utöka tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen så att den även omfattar danstillställningar skulle en sådan åtgärd däremot ha den fördelen att problem med gränsdragning och upplevda inkonsekvenser gentemot konserter försvinner.

<sup>54</sup> jfr mål C-144/00 Hoffman, REG 2003, s. I-2921.

<sup>55</sup> I ett meddelande till Europeiska rådet och Europaparlamentet har EU-kommissionen behandlat hur Lissabonstrategin ska genomföras på skattepolitikens och tullpolitikens område (KOM [2005]532 slutlig). Kommissionen avser enligt meddelandet att i slutet av 2006 lämna ett förslag om att ändra direktivets bestämmelser om offentligt rättsliga organ där även undantagen med hänsyn till allmänintresset i artikel 13 A.1 n skall behandlas.

På liknande sätt som vid ett undantag kommer dock en sådan utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen att medföra andra gränsdragningsproblem och inkonsekvenser. Som framförts redan i delbetänkandet kommer det att uppstå nya situationer där det måste göras bedömningar av vad en entréavgift innefattar.<sup>56</sup> I de fall dansen enbart är ett inslag i ett arrangemang totala utbud kan det bli nödvändigt att, från fall till fall, avgöra vad som är det huvudsakliga inslaget. Om olika skattesatser tillämpas på tillhandahållandet kan en uppdelning behöva göras. Det förekommer exempelvis att en entrébiljett till en danstillställning även innefattar förtäring.

Att införa reducerad skattesats på dansbandsarrangemang utan att nya inkonsekvenser och tillämpningsproblem uppkommer förefaller svårt. En avgränsning som går ut på att endast danstillställningar med levande musik skall omfattas riskerar att medföra gränsdragningsproblem. Det torde förekomma att det finns arrangemang där det dansas både till levande musik och till musik på CD eller liknande.

För att undvika nya gränsdragningsproblem och inkonsekvenser skulle även dans till musik på CD och liknande behöva omfattas av den reducerade skattesatsen. Diskotek, nattklubbar, danslogar och dansrestauranger skulle då omfattas av tillämpningsområdet.

En sådan utvidgning av tillämpningsområdet torde dock inte vara möjlig enligt sjätte direktivet. Vad som det är möjligt att tillämpa reducerad skattesats på anges i nu aktuellt avseende i artikel 12.3 a samt bilaga H punkten 7 där det finns en uppräkningslista av vissa kulturella företeelser för vilka det är möjligt att införa reducerad skattesats. Den möjlighet som anges där avser *”tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar”*. Dans nämns inte uttryckligen i bestämmelsen. Bestämmelsen har tolkats så att det är möjligt att inordna dansföreställningar såsom balettföreställningar bland de föreställningar som kan omfattas av reducerad skattesats.<sup>57</sup> Eftersom utgångspunkten i direktivet är att normalskattesatsen skall användas och en reducerad skattesats innebär en avvikelser från detta skall dock bestämmelser om reducerad skattesats tolkas restriktivt.<sup>58</sup> Vid en restriktiv tolkning bör i vart fall inte diskotek, nattklubbar,

---

<sup>56</sup> delbetänkandet avsnitt 5.4.2

<sup>57</sup> jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML.

<sup>58</sup> se mål C-83/99, Kommissionen mot Spanien, REG 2001s. I-445, punkterna 18–20.

dansrestauranger m.m. anses utgöra sådana liknande kulturella evenemang eller anordningar som avses i bestämmelsen. En sådan vid tillämpning bedöms därför inte som möjlig.

Även om direktivets bestämmelse skulle ge utrymme för att använda reducerad skattesats på inträde till vissa tillställningar där deltagarna dansar kommer således inte inträdet till alla sådana tillställningar och anläggningar att kunna omfattas av den reducerade skattesatsen. Oavsett var gränsen skulle sättas mellan de som kan använda reducerad skattesats och de som inte kan det kommer nya gränsdragningsproblem, inkonsekvenser och konkurrensproblem att uppkomma mellan olika arrangemang och anläggningar där dans förekommer.

En sådan utvidgning medför också att tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen förskjuts mot nöjes- och underhållningsområdet. Med en sådan förskjutning följer en risk att det uppkommer ytterligare situationer där lagstiftningen upplevs som inkonsekvent och orättvis.

En utgångspunkt för utredningens arbete är att inte i detta sammanhang utvidga tillämpningsområdet för reducerad skattesats om inte problem av viss omfattning kan lösas. Eventuella utvidgningar föreslås inte heller om det finns risk för att de nya reglerna kan föra med sig värre avgränsningsproblem än de som blir lösta genom förslaget till lagändring.

Mot denna bakgrund anser utredningen att det inte finns tillräckliga skäl för att föreslå en bestämmelse om reducerad skattesats för inträde till vissa dansarrangemang och dansanläggningar.

#### **4.4.5 Nöjesparker**

##### **Inledning**

Sänkt mervärdesskatt på inträde till nöjesparker har behandlats i ett antal motioner till riksdagen bl.a. i 2001/02:Sk396, 2001/02:Sk476. De argument som framförts för att inträde till nöjesparker skall ha reducerad skattesats är främst att detta skulle var positivt för sysselsättning och turism samt att den nuvarande ordningen medför en konkurrenssnedvridning gentemot den del av kulturutbudet som beskattas med 6 procent mervärdesskatt. De angivna motionerna har behandlats i 2001/02:SkU18 där tillkännagivandet av en översyn av skattesatserna framförs.

Motioner om sänkt moms på inträde till nöjesparker har förekommit före denna tidpunkt bl.a. 2000/01:Sk767 som behandlades av Skatteutskottet i det ovan nämnda betänkandet 2000/01:SkU15. Skatteutskottet avstyrkte bl.a. denna motion med hänvisning till nya gränsdragningsproblem och att det skulle innebära betydande inkomstbortfall för staten. Utskottet konstaterade att det i och för sig var möjligt enligt sjätte direktivet att låta nöjesparksverksamhet omfattas av en reducerad skattesats.<sup>59</sup>

Svenska Musikerförbundet, Teaterförbundet, Sveriges Television AB och Svensk Impressarioförening har också framfört synpunkter i ett ärende som överlämnats till utredningen från Finansdepartementet (dnr Fi 2002/3114). En synpunkt som framförts är att lågmomsområdet bör utvidgas så att det omfattar fler olika kulturella arrangemang, såsom danstillställningar och nöjesparker.<sup>60</sup>

I ett förhandsbesked från maj 1995 har Skatterättsnämnden behandlat en avgift till en nöjesanläggning. Ärendet avser förhållandena före den 1 januari 1997 då tillträde till konserter, cirkus, biograf-, teater-, opera-, och balettföreställningar samt andra jämförbara föreställningar var undantagna från skatteplikt enligt ML. Viss teaterverksamhet (kortare tablåer och kortare scenframträdanden) ägde rum inom nöjesanläggningen. Teaterverksamheten ansågs i detta fall som underordnad nöjesanläggningens egentliga verksamhet. När däremot en särskild avgift togs ut för en kvällsföreställning på anläggningens teaterscen ansåg nämnden att avgiften skulle betraktas som inträdesavgift för själva föreställningen och i sin helhet vara undantagen från skatteplikt (Skattenytt 1995, s. 570). Förhandsbeskedet har inte överklagats.

### Utredningens överväganden

Det har framförts argument som går ut på att en sänkning av mervärdesskatten för nöjesparker medför att företagen i branschen kan anställa mer personal. Detta argument skulle emellertid kunna göras gällande för flertalet företag oavsett bransch. Ett ytterligare skäl som framförts är att det skulle vara positivt för turismen. Inträdet till en nöjespark torde dock enbart vara en liten del av de utgifter en turist har.<sup>61</sup> Några större effekter på turismen av en

<sup>59</sup> I avsnitt 4.4.4 finns en utförligare redogörelse för utskottets ställningstagande.

<sup>60</sup> Se även bilaga 4 i utredningens delbetänkande med förslag till lagändringar ingivna av Sveriges Television.

<sup>61</sup> Jfr vad som anges avseende turism i avsnitt 13.6.2 i delbetänkandet, SOU 2005:57.



sänkt moms på inträdet till nöjesparker kan därför inte förväntas. Dessa argument kan enligt utredningens mening inte utgöra tillräckliga skäl för en förändring, särskilt mot bakgrund av utredningens generella rekommendation om en enhetlig skattesats.

Nöjesparkerna har vidare jämförts med djurparker, museer, teatrar och konserter. Bestämmelsen om reducerad skattesats på djurparker har inte medfört att det uppkommit några större gränsdragningsproblem gentemot nöjesparker. Några större gränsdragningsproblem mellan nöjesparker och museer torde inte heller ha uppkommit. Problem har dock förekommit exempelvis genom att det tas ut entréavgifter till nöjesparker som också ger tillträde till teater- och musikframträdanden.

Trots att vissa problem förekommit är det inte troligt att en utvidgning av tillämpningsområdet kommer att minska gränsdragningsproblemen. Inom ramen för den verksamhet som bedrivs vid en nöjespark förekommer det olika attraktioner som också kan förekomma i andra sammanhang. Det finns ett stort antal verksamheter inom närliggande områden som uppvisar gemensamma drag med nöjesparker. Såväl nya gränsdragningsproblem som nya konkurrensnedvridningar kan därför förväntas uppkomma gentemot andra verksamheter med olika lek-, nöjes-, äventyrs- och upplevelseaktiviteter. En utvidgning medför vidare en förskjutning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen mot kommersiella nöjes- och underhållningsverksamheter. Detta riskerar att ge upphov till nya situationer där lagstiftningen uppfattas som inkonsekvent gentemot andra aktiviteter inom nöjessektorn som beskattas med normalskattesatsen.

Sammanfattningsvis är det utredningens bedömning att det inte kommer att medföra mindre problem med gränsdragningar, inkonsekvenser eller konkurrensnedvridningar om inträdet till nöjesparker beskattas med en lägre skattesats. Utredningen anser därför att det inte finns tillräckliga skäl för en sådan förändring.

#### **4.4.6 Betal-TV**

##### **Inledning**

I svar på den förfrågan utredningen skickat ut till olika organisationer har Samverkansgruppen för Rättvis Moms inom kultur- och mediesektorn (SRM) framfört att dagens system för beskatt-

ning inom kultur- och mediaområdet är orättvist utformat och slår godtyckligt mellan olika näringsgrenar inom denna sektor. Iden- tiska kulturyttringar beskattas olika beroende på val av medium eller distributionsform. Dagens system leder till en snedvridning av konkurrensen. Den genomförda reformen med sänkt moms på böcker och tidskrifter har enligt SRM aktualiserat frågan om det är rimligt att beskatta vissa varor och tjänster inom kultur och mediaområdet med högre skattesats än andra liknande varor och tjänster inom området. SRM anser att exempelvis företagen som tillhandahåller betal-tv och i slutändan dess kunder diskrimineras i förhållande till företag som visar film på biografer. Den senare har den lägre momssatsen 6 procent vilket motiverats utifrån vissa filmpolitiska överväganden. SRM anser att staten inte på mot- svarande sätt värderat betal-tv-företagens insatser som delfinansiär och distributionskanal för svensk filmproduktion. Inte heller har de regionalpolitiska aspekterna, där betal-tv fyller en viktig till- gänglighetsfunktion, beaktats.

Enligt artikel 12.3 a och bilaga H punkten 7 är det möjligt att införa reducerad skattesats på mottagning av radio- och TV- sändningar.

### Utredningens överväganden

De argument som framförts för att införa reducerad moms på betal-TV är främst att den nuvarande situationen medför en kon- kurrenssnedvridning och upplevs som orättvis. Jämförelser görs då med biografer, böcker och tidskrifter.

Det kan noteras att Utredningen om finansiering m.m. av radio och TV i allmänhetens tjänst i betänkandet SOU 2005:2 bl.a. föreslog att TV-avgiften bör ersättas med en medieavgift. Medie- avgiften skulle då utgöra betalning för utsändning av radio och TV som tillhandahålls av Sveriges Radio AB, Sveriges Television AB och Sveriges Utbildningsradio AB (programföretagen). Det före- slås också att en reducerad skattesats bör tillämpas på medie- avgiften. I remissyttrande över SOU 2005:2 (dnr Fi2002:11 6/05) har utredningen ifrågasatt om det, särskilt med hänsyn till EG- rättsliga principer, är möjligt att tillämpa en lägre skattesats för public service-företagen än på TV som distribueras av andra före- tag. I yttrandet framfördes också att det inte var lämpligt att ta ställning till frågan om lågmoms på vissa radio och TV-utsänd-

ningar innan ställning kan tas till den generella frågan om differentierade mervärdesskattesatser. Förslagen i SOU 2005:2 har ännu inte medfört någon ändrad lagstiftning som innebär att det införs en beskattningsbar medieavgift som skall beskattas med reducerad skattesats. Regeringen har i prop. 2005/06:112 gjort bedömningen att förslag om direktfinansiering och momsbeläggning av TV-avgiften för närvarande inte bör införas bl.a. med anledning av översynen av skattesatsstrukturen.<sup>62</sup>

Reglerna i sjätte direktivet lämnar utrymme för att sänka momsen på betal-TV. Som konstaterats i delbetänkandet är det däremot inte möjligt att låta uthyrning av videofilm omfattas av något annat än normalskattesatsen.<sup>63</sup> Att i nuläget sänka momsen på kommersiell betal-TV kommer därför att medföra nya konkurrensnedvridningar och att orättvisor uppkommer gentemot andra branscher. Totalt sett skulle därmed inte någon förbättring åstadkommas genom en sådan åtgärd.

Vidare bör det inte ha förekommit några avgränsningssvårigheter mellan betal-TV och de omsättningar som för närvarande har skattesatsen 6 procent som t.ex. biografställningar. Några befintliga gränsdragningsproblem kan därmed inte heller lösas genom att införa reducerad skattesats för betal-TV.

Det är därför inte aktuellt för utredningen att föreslå några förändringar i detta avseende.

#### 4.4.7 Avdragsbegränsningsregeln

Den avdragsbegränsning som finns i 8 kap. 13 a § ML och som ansetts medföra att avdragsrätten skall påverkas av i vilken omfattning teatrar och liknande verksamheter får stöd av det allmänna har behandlats i en dom från Regeringsrätten den 26 juni 2006 (mål 3890-03). Regeringsrätten har i domen ansett att det saknas stöd i EG-rätten för att tillämpa avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML till nackdel för en skattskyldig vars verksamhet i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Detta innebär således att ML:s bestämmelse inte längre kan tillämpas på avsett sätt. Utredningen utgår ifrån att nödvändiga lagstiftningsåtgärder kommer att vidtas, men att det inte är erforderligt att utredningen lämnar förslag i denna del.

<sup>62</sup> A. prop., s. 80 f.

<sup>63</sup> Avsnitt 5.4.2 i delbetänkandet, SOU 2005:57

#### 4.5 Konstverk, samlarföremål och antikviteter

**Utredningens förslag:** Skattesatsen för vissa omsättningar av konstverk samt vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter skall vara densamma som den som tillämpas inom kulturområdet i övrigt. Det innebär för närvarande en sänkning till 6 procent. Lagtexten justeras så att det framgår att den reducerade skattesatsen endast tillämpas när det är konstnären eller dennes dödsbo som omsätter konstverket.

**Utredningens bedömning:** Inga ändrade regler införs avseende galleriers försäljning av konstverk i eget namn, och inte heller görs någon utvidgning eller andra ändringar av tillämpningsområdet för den lägre skattesatsen. Vad gäller droit de suite föreslås att ingen särreglering införs.

**Rekommendationen i delbetänkandet:** En enhetlig skattesats om cirka 21,7 procent införs för alla skattepliktiga transaktioner.

##### Remissinstanserna:

Bland dem som inte stödjer att en enhetlig skattesats införs har *TCO*, *Kulturrådet*, *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövaras Samarbetsnämnd (KLYS)*, *Konstnärernas Riksorganisation (KRO)*, *Sveriges Konsthantverkare och Industriformgivare (KIF)*, *Bildkonst Upphovsrätt i Sverige ek för (BUS)* och *Stockholms Universitet, juridiska fakultetsnämnden* särskilt nämnt frågor som har samband med omsättning av konstverk. *TCO* anser att större enhetlighet kan uppnås om skattesatsen för upphovsmans eller dennes dödsbos försäljning av konstverk sänks till 6 procent samtidigt som undantaget för försäljning under 300 000 kronor slopas. *Kulturrådet* anger att eftersom det uppstår avgränsningsfrågor skulle en stor del kunna vinnas på att utjämna de skillnader i nivå och tillämpning som finns inom kulturområdet. Att skattesatsen 12 procent tillämpas på försäljning av konstverk anges som ett exempel på detta. *KLYS* menar att i förenklingssyfte skulle momsen på bildkonstverk kunna sänkas från 12 till 6 procent. *KRO* och *KIF* anser att momsen på alster som tas ut vid en förstagångsförsäljning bör sänkas till 6 procent. Det är viktigt att samma skattesats gäller för all förstagångsförsäljning av konstverk. Det skall inte ha någon

betydelse var verket såljs; från ateljén, på ett galleri, konsthall eller museum. KRO och KIF uppger att idag beskattas konstverk som såljs på gallerier, vars innehavare är medlemmar i Svenska Galleriförbundet, med 25 procent mervärdesskatt medan många andra gallerier faktiskt följer konstnärernas status i mervärdesskattehänseende. De menar vidare att detta har blivit allmänt vedertaget och alla är medvetna om att det vid utställningarna är underförstått att det är upphovsmannen som äger och säljer verket. Vidare menar KRO och KIF att EG-reglerna ger utrymme för att införa reducerad skattesats för galleriers försäljning av konst. Det avgörande bör vara vem som äger verket vid försäljningstillfället och det gör konstnären alltid vid en förstagångsförsäljning. Ett särskilt behov finns av att se över mervärdesskattelagens definition av konstverk. Vissa gränsdragningsproblem skulle kunna elimineras om det inte gjordes åtskillnad på var konstverket utförs (vissa konstverk blir byggnadstillbehör för att de införlivas i en fastighet vilket gör att mervärdesskatten blir 25 procent), om det utförs på beställning eller avser en försäljning av ett redan färdigställt verk. Fotobaserad konst bör behandlas på samma sätt som andra konstverk. Definitionen är förlegad och bör anpassas till verkligheten. Det vore bra om nuvarande definition kunde utvidgas till att omfatta unika exemplar av föremål i keramik, emaljer på koppar samt fotografier (EG:s fullständiga definition). Det finns dock ändå skäl att se över definitionerna i sin helhet. *Fakultetsnämnden* menar att det skulle kunna övervägas att sammanföra skattesatserna 0, 6 och 12 procent. Här menar *Fakultetsnämnden* att skattebasen torde vara mindre viktig ur statsfinansiell synpunkt och anser därför att en viss generositet bör vara möjlig. Som exempel anges att kravet på att det måste vara upphovsmannen som säljer konstverk kan slopas. Direktivet tycks också enligt *Fakultetsnämnden* möjliggöra en utvidgning av konstbegreppet så att gränsdragningsproblemen till konsthantverk minskar. En utvidgning kan inte automatiskt enbart anses leda till nya gränsdragningsproblem. *Fakultetsnämnden* anger vidare att en gräns mellan konsthantverk respektive konst synes mer komplicerad än mellan konst respektive ickekonst. *BUS* menar att vissa problem med tillämpningen av droit de suite skulle kunna justeras genom att i lagen ange att moms på droit de suite tas ut med 6 procent. I remissyttrandet har *BUS* bl.a. anfört att det genom olyckliga omständigheter finns en tolkning av rättsläget som innebär att erläggandet av droit de suite för auktionsverk och förmedlare är utan moms medan den är fullt

momsbelagd för en konsthandlare som tar in varan i eget lager och där *droit de suite* enligt det s.k. huvudsaklighetsbegreppet har tolkats in som en del av varan. Samtidigt som man ansett att BUS kostnadsavdrag om 20 procent skall beläggas med full moms dvs. 25 procent. BUS anser att detta enkelt skulle kunna justeras genom att det i lagen angavs att moms på *droit de suite* är 6 procent, vilket är logiskt och konsekvent med annan upphovsrätt. Men inte heller detta har enligt BUS givit upphov till några större problem när väl rättsläget klarats ut. *Skatteverket* har bl.a. framfört att erfarenheterna visar att varje inskränkning eller utökning av tillämpningsområdet för en reducerad skattesats skapar nya och oförutsedda gränsdragningsproblem.

#### 4.5.1 Nuvarande regler

Enligt 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML tas skatt ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Av 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML framgår att skatten tas ut med 12 procent på beskattningsunderlaget vid import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§.

I 9 a kap 5 § ML anges att med konstverk förstås

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nummer 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
2. skulpturer enligt KN-nummer 9703 00 00 och avgjutningar av sådana skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
3. handvävda tapisserier enligt KN-nummer 5805 00 00 och väggbonader enligt KN-nummer 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

Av 9 a kap. 6 § ML framgår att med samlarföremål förstås

1. frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande

försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nummer 9704 00 00, och

2. samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nummer 9705 00 00.

Med antikviteter förstås enligt 9 a kap. 8 § ML varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

Enligt 1 kap. 2 a § ML föreligger inte skattskyldighet för en upphovsman eller dennes dödsbo för omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, om

1. konstverket vid omsättningen ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och
2. beskattningsunderlaget för beskattningsåret sammanlagt understiger 300 000.

Av 1 kap. 2 b § ML framgår att upphovsmannen eller dennes dödsbo kan begära att vara skattskyldig för omsättningar av konstverk även om beskattningsunderlagen understiger 300 000 kronor.

#### 4.5.2 Bakgrund till reglerna

I betänkandet *Reformerad mervärdeskatt m.m.* (SOU 1989:35, s. 186-189) ansåg kommittén för indirekta skatter, efter att ha redogjort för olika sätt att se på beskattningen inom kultur- och nöjesområdet, att en generell beskattning var att föredra framför en beskattning med mer eller mindre omfattande undantag från skatteplikt. I konsekvens med detta föreslogs att undantaget för omsättning av sådant alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo skulle slopas. I propositionen som behandlade kommitténs förslag (prop. 1989/90:111, s. 101) gjorde departementschefen en annan bedömning. Han menade att det ur kulturpolitisk synvinkel var befogat att undantaget från beskattning bibehölls.

I betänkandet *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88) konstaterade utredningen att det svenska undantaget inte omfattades av EG:s bestämmelser. Utredningen menade därför att bestämmelsen

borde utgå. Regeringen följde dock inte utredningens förslag utan menade att frågan borde övervägas ytterligare (prop. 1994/95:57, Mervärdesskatten och EG, s. 106).

Genom prop. 1994/95:202 (Mervärdesskatten på begagnade varor m.m.) återkom regeringen till frågan. I propositionen konstaterades att någon motsvarighet till mervärdesskattelagens bestämmelse om undantag från beskattning inte fanns i sjätte direktivet. Undantaget i mervärdesskattelagen skulle därför slopas. Man menade vidare att det var rätt tidpunkt att slopa undantaget eftersom regler om marginalmomsbeskattning samtidigt infördes. Att ha kvar skattefriheten skulle skapa osäkerhet om i vad mån marginalbeskattningsprincipen skulle kunna tillämpas i senare omsättningsled.

I 1 kap. 2 a § infördes en beloppsbestämmelse som medförde att skattskyldighet enbart skulle föreligga om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgick till minst 300 000 kr. Bestämmelsen gjordes frivillig i det avseendet att även en konstnär eller dennes dödsbo som hade en lägre omsättning kunde välja att inträda i mervärdesskattesystemet. Gränsen skulle inte gälla för import.

Vad gäller frågan om reducerad skattesats konstaterades följande.<sup>64</sup>

Om full skatt tas ut vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medan omsättning inom EG beskattas enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning kommer det att vara skattemässigt fördelaktigare för icke skattskyldiga personer att förvärva sådana varor från en skattskyldig återförsäljare i ett EG-land än att importera dem från tredje land. Detta talar för att reducerad skatt bör tas ut vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Enligt artikel 12.3 c får ett medlemsland som utnyttjar möjligheten att tillämpa reducerad skattesats på import av konstverk m.m. tillämpa denna reducerade skattesats på bl.a. omsättning av konstverk som görs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. I avsnitt 4.5 har föreslagits att det nuvarande undantaget för omsättning av alster av bildkonst i 3 kap. 11 § 2 skall slopas. En upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk skall således, med vissa föreslagna begränsningar, beskattas. För att inte konkurrenssnedvridningar skall uppstå bör även dessa omsättningar beskattas med tillämpning av den reducerade skattesatsen om 12 procent.

Tillämplig skattesats föreslogs således bli 12 procent både för omsättning av konstverk som ägdes av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt för import av konstverk, samlarföremål och antik-

---

<sup>64</sup> Prop. 1994/95:202, s. 52.



viteter. Reglerna infördes den 1 november 1995 (SFS 1995:700, prop. 1994/95:202, bet 1994/95:SkU27, rskr. 1994/95:402).

Skälet till att undantaget från beskattning för omsättning av bildalster bibehölls vid skattereformen var som nämnts kulturpolitiskt. När det gäller skälet till att reducerad skattesats skulle tillämpas konstaterades nu att införandet av vinstmarginalbeskattning medförde att det skulle bli billigare för en icke skattskyldig köpare att förvärva sådana varor från en skattskyldig återförsäljare i ett EG-land än att importera dessa från tredje land. Den omständigheten menade man talade för att reducerad skattesats skulle tillämpas på import. I det fall omsättning av konstverk omsattes av upphovsmannen eller dennes dödsbo skulle beskattning i princip ske (om omsättningen inte understeg 300 000 kr). För att inte konkurrensnedvridningar skulle uppstå menade man att även dessa omsättningar skulle beskattas med den reducerade skattesatsen 12 procent.

När det gällde definitionen av konstverk konstaterades att reglerna i sjätte direktivet är bindande för medlemsstaten. I bilaga I till det sjätte mervärdesskattedirektivet anges vad som skall anses utgöra konstverk, samlarföremål och antikviteter enligt direktivet. I specialmotiveringen till 9 a kap. 5 § uttalades därvid följande (s. 78 f.).

Paragrafen innehåller definitionen av konstverk. Som anges i allmänmotiveringen bygger definitionen i stor utsträckning på EG:s tulltaxa i förordningen (EEG) 2658/87. Därvid kan följande anmärkas. Enligt tulltaxan hänförs till KN-nummer 9701 målningar och teckningar utförda helt för hand, andra än teckningar enligt 4906 och andra än handdekorerade föremål; collage och liknande prydnadstavlor. Av anmärkningarna till kapitel 97 i tulltaxan framgår att kapitlet inte omfattar teaterkulisser, ateljéfonder o.d., målade på textilvävnad (KN-nummer 5907) med undantag av sådana som klassificeras enligt KN-nummer 9706 (antikviteter).

KN-nummer 9702 00 00 i tulltaxan omfattar konstgrafiska originalblad. Därmed förstås enligt anmärkningarna avtryck som gjorts i svartvitt eller färg direkt från en eller flera tryckformar som av konstnären framställts helt för hand, oavsett vilken teknik och vilket material som använts, dock med undantag för mekaniska eller fotomekaniska förfaranden.

Den i definitionen av konstverk ingående beskrivningen av tavlor m.m. och originalgravyrer m.m. synes helt motsvara vad som är hänförligt till KN-nummer 9701 och 9702 00 00. Dessa slag av konstverk har därför angetts som varor hänförliga under KN-nummer 9701 och 9702 00 00.

Originalskulpturer, oavsett material, hänförs till KN-nummer 9703 00 00. Dit hänförs dock inte masstillverkade reproduktioner eller produkter av vanligt hantverk med karaktär av handelsvaror. I mervärdesskattehänseende skall gälla att inte endast originalskulpturer utan också avgjutningar i högst åtta exemplar vilka framställts under övervakning av konstnären eller dennes dödsbo anses som konstverk. Bestämmelsen i ML har därför getts detta innehåll. Någon anledning att utnyttja möjligheten att föreskriva om högre antal avgjutningar än åtta kan inte anses föreligga.

I fråga om tapisserier och väggbonader har bestämmelsen i ML utformats på samma sätt som i det sjätte direktivet.

Enligt artikel 26a A a i sjätte direktivet framgår att medlemsstaten kan underlåta att anse att vissa av de föremål som räknas upp i bilaga I skall utgöra konstverk i den nationella mervärdesskattelagstiftningen. Valfriheten gäller viss keramik, emalj och vissa fotografier (signerade och numrerade). I propositionens allmänmotivering uttalades följande (s. 47).

Den nuvarande avgränsningen i 3 kap. 11 § 2 ML av de skattefria områdena torde innebära att keramikföremål och emaljarbeten är skattefria konstverk endast om de utgör originalskulpturer. Den möjlighet som gemenskapsrätten ger (artikel 26a A a) att inte behandla sist nämnda varor som konstverk bör därför utnyttjas. Detsamma bör gälla för fotografiska verk, som för närvarande inte omfattas av skattefriheten för konstverk enligt ML. De nu nämnda varorna skall således inte anses utgöra konstverk vid tillämpning av de nya reglerna i 9 a kap. Det innebär att de vanliga mervärdesskatte-reglerna tillämpas. Om sådana varor när de omsätts anses begagnade enligt den allmänna definitionen därom, torde dock reglerna för försäljning av begagnade varor vara att tillämpa.

Någon förändring föreslogs heller inte avseende brukskonst. Brukskonst skulle liksom tidigare beskattas med normalskattesatsen. Med brukskonst avses produkter som utformats för att ha en praktisk funktion.

#### 4.5.3 Delbetänkandet

I delbetänkandet konstaterades att organisationer på området har haft synpunkter på de regler som gäller i dag. Följande frågor har därvid tagits upp:

- Skattesatsen för konstgalleriers försäljning av konstverk borde sänkas.

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

En mer omfattande redogörelse i övrigt finns i delbetänkandet (se kap. 5.3.3 och bilaga 2 avsnitt 3).

#### **4.5.4 Omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter**

##### **Inledning**

Flera remissinstanser har framfört att skattesatsen för omsättningar av konstverk borde ligga på samma nivå som när reducerad skattesats används för andra tillhandahållanden inom kulturområdet. Synpunkten har också framförts att en sådan ändring skulle möjliggöra ett slopande av det nuvarande undantaget från skatteplikt vid konstnärers omsättningar under 300 000 kronor.

I ett ärende som ingivits till Finansdepartementet och överlämnats till utredningen har Galleri Stefan Andersson AB (dnr Fi2001/3495) ansett att momsen på bildkonst bör sänkas till 6 procent som är den nivå som i övrigt gäller inom kulturområdet. Frigränsen för konstnärer kan då sänkas eller slopas.

I delbetänkandet redogörs för ett ärende som har inletts av Konstnärernas Riksorganisation (KRO), Skulptörförbundet och Svenska Galleriförbundet (dnr Fi2001/3297) till Finansdepartementet och sedan överlämnats till utredningen.<sup>65</sup> I ärendet framförs att mervärdesskatten för bild- och formkonstnärer samt konstgallerier bör sänkas till 6 procent. En sådan sänkning uppges innebära en förbättring av nuvarande system och stimulera konstmarknaden. De ingivande organisationerna har beräknat att en sådan åtgärd skulle minska statens inkomster med 3 miljoner kronor.

KLYS anger i svar på den förfrågan som utredningen skickat till organisationer inom kultursektorn bl.a. att bildkonstnärerna idag måste hålla reda på fyra olika skattesatser, undantag för konstnärs egen försäljning upp till 300 000 kronor, 12 procent för konstnärs egen försäljning över 300 000 kronor, 6 procent för upphovsrättsersättningar och 25 procent för försäljning av konstverk genom bolag, utställningsersättningar m.m.<sup>66</sup> KLYS anger vidare att även om mervärdesskatt inom kulturområdet normalt uppfattas som något negativt kan det för vissa kulturskapare vara positivt t.ex. för de kulturskapare som redan idag har höga momsbelagda kostnader, såsom vissa bildkonstnärer, fotografer m.fl. Det är dock önskvärt att skattesatsen är låg för dessa grupper.

KRO uppger att 1997 års lagstiftning ytterligare har komplicerat konstnärernas moms-situation. De har fått ytterligare en skattesats att hålla reda på. De konstnärer som har valt att registrera sig har alla de tre förekommande skattesatserna att redovisa. KRO lämnar några exempel för att visa på den komplicerade situation som råder på momsområdet inom konstnärlig verksamhet. På grund av definitionen av vad som är konstverk enligt mervärdesskattelagen har vissa konstverk kommit att betraktas som byggnadstillbehör och det skall då tas ut mervärdesskatt med 25 procent. Det gäller exempelvis när konstverket utförs direkt på en vägg. Om samma konstverk levereras på duk och sätts upp på samma väg är det 12 procent mervärdesskatt alternativt undantaget. Ett skissarvode är det 12 procent mervärdesskatt på om skissen medför att konstnären får uppdraget att utföra konstverket eftersom det då kan ses som en del av konstverket i sig. Leder skissen inte till ett uppdrag är det, enligt KRO, 25 procent mervärdesskatt eftersom det inte är fråga om en överlåtelse av ett konstverk. KRO menar också att fler och fler konstnärer idag har upptäckt fördelarna med

<sup>65</sup> Se bilaga 2, s. 65–66 till delbetänkandet.

<sup>66</sup> Svaren finns utförligt återgivna i bilaga 4 i delbetänkandet.

momssystemet och många har därför valt att gå in i systemet genom att registrera sig. Det stora flertalet står dock fortfarande utanför systemet dels för att administrationen känns betungande dels för att deras kundkrets består av privatpersoner och andra som inte är skattskyldiga. Momsen fördyrar då deras alster så mycket att de får svårigheter att sälja dem.

Svenska fotografers förbund menar att en enhetlig kultur moms endast skulle innebära fördelar. Det är dock önskvärt med en låg nivå, inte högre än 6 procent. Sjätte direktivet ger enligt förbundets uppfattning utrymme för en reducerad enhetlig mervärdesskatt på kulturområdet. En reducerad kultur moms bidrar till att främja konstnärligt skapande samt att öka tillgången på kultur.

Det har också framförts att konstverk i vissa sammanhang helt bör befrias från mervärdesskatt, exempelvis i motion 2001/02:Kr422 där det yrkas om moms befrielse för försäljning av konst till privata företag. I motion 2001/02:284 yrkas vidare på förändringar av införselmomsen vid galleriers lån av konstverk från utlandet. Motionerna har behandlats av Skatteutskottet i 2001/02:SkU18 där tillkännagivandet av en översyn av skattesatserna tas upp.

### Utredningens överväganden

I Sverige gäller sedan november 1995 den lägre skattesatsen 12 procent för omsättning av konstverk som ägs av upphovsman- nen eller dennes dödsbo samt vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Vid den tidpunkten var 12 procent den lägsta av de befintliga tre nivåerna för skattesatser i ML.<sup>67</sup> Skattesatsen 6 procent infördes först något senare när allmänna nyhetstidningar blev momsbelagda den 1 januari 1996.<sup>68</sup> Även biobiljetter får skattesatsen 6 procent när de momsbeläggs den 1 juli 1996. Den 1 januari 1997 införs det sedan 6 procent mervärdesskatt på en rad andra tillhandhållanden inom kulturområdet bl.a. teaterbiljetter och upphovsrätter. I samband med det synes det inte ha skett några överväganden om en eventuell förändring av skattesatsen på konstverk.

<sup>67</sup> Det kan noteras att sjätte direktivet inte medger att fler än tre olika skattesatser används, en normalskattesats och högst två reducerade skattesatser (artikel 12.3 a)

<sup>68</sup> SFS 1995:1365, prop. 1995/96:45, 1995/96:SkU12, rskr 1995/96:82. Den 1 januari 1996 sänktes också momsens på livsmedel från 21 till 12 procent vilket medförde att nivån 21 procent togs bort. De tre nivåerna blev då 6, 12 och 25 procent istället för 12, 21 och 25 procent.

Någon möjlighet att generellt undanta försäljningar av konstverk från skatteplikt finns inte enligt sjätte direktivet.<sup>69</sup> Omsättning av konstverk m.m. beskattas enligt de allmänna reglerna i sjätte direktivet med normalskattesatsen. Reducerad skattesats kan dock tillämpas för import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Om en medlemsstat utnyttjar denna möjlighet får den även tillämpa reducerad skattesats för sådan omsättning av konstverk som företas av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare samt under vissa förutsättningar vid tillfällig försäljning som företas av skattskyldig person som inte är skattskyldig återförsäljare, se artikel 12.3 c i sjätte direktivet.

EG-rätten hindrar inte att Sverige i stället för 12-procentsnivån tillämpar den lägsta av våra reducerade skattesatser (f.n. 6 %) på omsättning som företas av upphovsman eller hans efterföljande rättsinnehavare. En förutsättning för en sådan åtgärd är dock att denna skattesats även införs på import av konstverk, samlarföremål och antikviteter (artikel 12.3 c).

Fråga är om en ändring av skattesatsen för de omsättningar inom konstområdet som i dag beskattas med 12 procent är motiverad. Den ändring som skulle kunna övervägas är om skattesatsen, i avvaktan på ett slutligt ställningstagande till rekommendationen om enhetlig mervärdesskatt, skall anpassas till den nivå som för närvarande gäller inom kulturområdet i övrigt.

Idag kan fyra olika nivåer på beskattningen bli aktuella för den som bedriver konstnärlig verksamhet (undantag, 6 %, 12 % samt 25 %). En beskattning av konstverk med den lägre reducerade skattesatsen medför att det antal skattenivåer som kan bli aktuella vid konstnärlig verksamhet minskar. Detta bör innebära en förenkling för de konstnärer som idag även har omsättningar som beskattas med 6 procent.

I delbetänkandet har redovisats att det finns vissa avgränsningsproblem mellan nuvarande 12-procentsnivå och 6-procentsnivån. I första hand gäller det avgränsningen mellan överlåtelse av verket (undantag från beskattning eller 12 %) jämfört med överlåtelse/upplåtelse av rättighet till verket (6 %). Genom att tillämpa samma skattesats på dessa typer av omsättningar skulle denna problematik försvinna. Det har inte framkommit att en förändring av skattesatsen på detta sätt skulle medföra några ytterligare komplikationer jämfört med i dag. Å andra sidan skulle nuvarande

---

<sup>69</sup> Se mål C-169/00, Kommissionen mot Finland REG 2002 s. I-02433.

gränsdragningsproblem gentemot tillämpningsområdet för normal-skattesatsen finnas kvar (t.ex. utförande av arbete som inte anses som överlåtelse av konstverk eller upplåtelse/överlåtelse av rättighet).

Förutom att en förändring skulle vara positiv ur avgränsnings-synpunkt finns det ytterligare ett skäl för att överväga att tillsvidare tillämpa en lägre skattesats på omsättning av konstverk, nämligen att nuvarande nivå av många uppfattas som inkonsekvent. De delar av kulturområdet som i dag får tillämpa en reducerad skattesats ligger på 6-procentsnivån (böcker, teatrar, upphovsrätter m.m.). De enda undantagen från denna ordning är omsättning och import av konstverk. Enligt utredningen utgör detta faktum ett starkt argument för att skattesatsen för omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen respektive import av konstverk, samlarföremål och antikviteter anpassas till vad som väsentligen gäller i övrigt inom kulturområdet.

En sänkning av skattesatsen medför dock att skillnaden mellan skattesatsen för galleriers omsättningar och upphovsmannens egna omsättningar blir större. I delbetänkandet förutsågs att en ytterligare analys av konkurrensaspekterna behöver göras om man avsåg att överväga att lämna ett förslag om att använda den lägsta reducerade skattesatsen.

En sänkning av skattesatsen för upphovsmannens omsättning av konstverk samt för import av konstverk, samlarföremål och antikviteter skulle kunna få viss betydelse ur konkurrenssynpunkt. Vid en sänkning av skattesatsen för dessa transaktioner kommer skillnaden i skattesats gentemot återförsäljares omsättning att öka. Vid kontakt med Sveriges Konst- och Antikhandlareförening har företrädare för föreningen emellertid framfört att de enbart ser positivt på en sänkning av skattesatsen vid import. En sänkning förbättrar enligt föreningen möjligheterna att köpa tillbaka svenska föremål som hamnat i utländsk ägo. KRO har framfört att den ökade skillnaden mellan import eller upphovsmans försäljningar och galleriers försäljningar av konstverk endast kan få ytterst marginella effekter ur konkurrenssynpunkt. KRO har vidare framfört att en sänkning av skattesatsen skulle vara positiv för konstnärerna. Svenska Galleriförbundet har beretts möjlighet att inkomma med synpunkter till utredningen bl.a. på vilka effekter som skulle kunna uppkomma vid en ökad skillnad i beskattning mellan å ena sidan importerad konst och upphovsmannens omsättningar och å andra sidan galleriernas omsättningar. Några syn-

punkter har dock inte framförts av förbundet. Av vad som framkommit vid kontakter med ovan nämnda organisationer kan således inte antas en sänkning av momsen på import av konstverk, samlarföremål och antikviteter samt vid konstnärens omsättningar av konstverk kommer att medföra någon konkurrensnedvridning av betydelse.

Sammantaget anser utredningen att det inte finns skäl som motiverar att skattesatsen för omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo och import av konstverk, samlarföremål och antikviteter är högre än andra tillhandahållanden inom kulturområdet där reducerad skattesats tillämpas.

Förslaget innebär således att bestämmelsen i 7 kap. 1 § ML ändras så att skattesatsen för upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar av konstverk samt vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter sänks från 12 till 6 procent. Utredningen förslår således att skattesatsen tillsvidare sänks till 6 procent.

I avsnitt 4.5.5 nedan tar utredningen närmare upp frågan om galleriernas momssituation.

#### **4.5.5 Skattesats vid galleriers försäljning**

##### **Inledning**

Det har framförts synpunkter om att reducerad skattesats även bör tillämpas på galleriers försäljning av konstverk. Detta har framförts av KRO i svar på den förfrågan till kultursektorn som utredningen skickat ut. KRO har också i sitt remissvar menat att det finns EG-rättsligt stöd för att införa reducerad skattesats vid galleriers försäljning. Huvudsaken bör enligt KRO vara vem som äger verket vid försäljningstillfället.

I det ovan nämnda ärendet, som ingetts till Finansdepartementet av KRO, Skulptörförbundet och Svenska Galleriförbundet (dnr Fi2001/3297) och sedan överlämnats till utredningen, framförs att mervärdesskatten för bild- och formkonstnärer samt konstgallerier bör sänkas till 6 procent. När det gäller gallerier anges att gallerierna kan sälja på olika sätt, antingen i eget namn med full moms, eller i konstnärens namn med undantag (om 300 000-kronorsgränsen är tillämplig) eller med 12 procent moms. Eftersom den stora kundgruppen, utöver de skattefinansierade inköparna, huvud-



sakligen är köpare som inte kan göra avdrag för ingående moms, använder gallerierna sig nästan uteslutande av det försäljningssätt som ger det lägsta utpriset. För konsumenten blir frågan om momsen svår att förstå. Utpriset på ett konstverk varierar kraftigt beroende på om konstverket säljs direkt av en icke skattskyldig konstnär (undantaget), direkt av en skattskyldig konstnär (12 %), eller av ett galleri (marginalmoms eller 25 %).

Svenska Galleriförbundet, KRO och Wetterling Gallery AB har också framfört synpunkter vid ett möte med utredningens sekretariat. Vid mötet uppgavs bl.a. att reglerna är mycket komplicerade. Som gallerist måste man kunna behärska importmoms, förvärvsmoms och vinstmarginalbeskattning. Genom att det finns så många olika sätt att beskatta konsttransaktionerna är det svårt för galleristen att veta vilken vinst man kommer att få när man inleder en affär. Vidare skulle en lägre skattesats underlätta konstnärens försäljning. Det framfördes att det för galleriernas del skulle vara ett alternativ att visa upp konsten i Sverige men egentligen bedriva sitt företag från ett annat land för att få förmånligare beskattning. Den svenska beskattningen av konst uppges vara mindre förmånlig än den i andra länder. Konst som säljs av konstnär eller gallerist för första gången bör ha reducerad skattesats.

KRO har också i svar på den förfrågan som skickats till organisationer inom kultursektorn framfört synpunkten att samma skattesats bör gälla när konstnären säljer sitt alster via galleri, som vid konstnärs egna försäljningar.<sup>70</sup>

Mervärdesskatten för gallerier har också tagits upp i flera motioner. Detta framgår bl.a. av 2001/02:SkU18 där tillkännagivandet av en översyn av skattesatserna återfinns (2001/02:Sk265, 2001/02:Sk335 samt 2001/02:Sk394). I motionerna föreslås förändringar av beskattningen av galleriers försäljning av konstverk som innebär att mervärdesskatten avskaffas eller ändras så att det blir samma skattesats som när konstnären säljer. Som skäl anges att den nuvarande situationen medför konkurrenssnedvridningar bl.a. gentemot ideella föreningar. Vidare anges att incitamenten minskar för gallerier att köpa konst av konstnären. Det har också framförts att andra länder skulle ha förmånligare regler för beskattning av galleriers försäljningar vilket är en nackdel för svenska konstnärer och gallerier.

---

<sup>70</sup> Se bilaga 4 till delbetänkandet, s. 336.

Bestämmelserna om reducerad skattesats för konstverk i 7 kap. 1 § andra stycket 3 och 4 ML grundar sig på artikel 12.3 c i sjätte direktivet. Enligt nämnda artikel får medlemsstaterna föreskriva om reducerad skattesats vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Om medlemsstaterna har utnyttjat denna valmöjlighet får de även tillämpa den reducerade skattesatsen för leveranser av konstverk

- som företas av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare, eller
- tillfälligt företas av en skattskyldig person som inte är en skattskyldig återförsäljare, när dessa konstverk har importerats av den skattskyldiga personen själv eller när de har levererats till honom av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare eller när de har gett honom rätt till fullt avdrag av mervärdesskatten.

I förhandsbeskedsärendet RÅ 2000 not. 65 bedömdes vilken skattesats som skall tillämpas vid försäljning av konstverk genom bolag. Skatterättsnämnden ansåg att bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML endast avser upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer som var aktuella i ärendet ägdes i enlighet med ett ingivet avtal av bolaget och inte av upphovsmannen. Bestämmelsen om reducerad skattesats vid omsättning av konstverk ansågs därför inte tillämplig utan mervärdesskatt skulle utgå med 25 procent. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

I 6 kap. 7 § ML finns en särskild bestämmelse om skattskyldighet vid förmedling i eget namn. Av bestämmelsen framgår att om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten skall vid bedömningen av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman. I sjätte direktivet finns motsvarande bestämmelse med avseende på varor i artikel 5.4 c där det framgår att med leverans av varor avses överföring av varor i enlighet med kommissionsavtal om köp eller försäljning.

Regeringsrätten har också i RÅ 2003 ref. 39 bedömt vilken skattesats som skall tillämpas när ett galleri i eget namn förmedlar

konstverk för upphovsmannens räkning och uppbär likviden för verket. I förhandsbeskedsärendet ansåg Skatterättsnämnden att mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent när galleriet i enlighet med 6 kap. 7 § ML förmedlar konstverk i eget namn. I sin motivering anger Skatterättsnämnden bl.a. att regleringen i 6 kap. 7 § ML innebär att upphovsmannen skall anses tillhandahålla konstverket till galleriet som i sin tur skall anses tillhandhålla detta till kunden. Det är endast för den första omsättningen, vilken sker mellan upphovsmannen och galleriet, som den reducerade skattesatsen kan tillämpas. Det förhållandet att äganderätten till konstverket inte övergår till galleriet ansågs sakna betydelse för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Mervärdesskatt skulle därför tas ut med 25 procent. En sådan bedömning var enligt nämndens mening i överensstämmelse med sjätte direktivet. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

### Utredningens överväganden

Det saknas enligt sjätte direktivet möjlighet att generellt undanta försäljning av konstverk från mervärdesskatt. Detta framgår av mål C-169/00, Kommissionen mot Finland, REG 2002, s. I-02433. Det går därför inte att avskaffa momsens på t.ex. galleriers försäljningar av konstverk.

I delbetänkandet konstateras också att det enligt utredningens bedömning inte finns något stöd i sjätte direktivet för att tillämpa reducerad skattesats för galleriers försäljning generellt.<sup>71</sup> Bestämmelsen om reducerad skattesats för omsättning av konstverk i artikel 12.3 c ger nämligen inte utrymme för att galleriers försäljning generellt skall omfattas av reducerad skattesats.

Av bestämmelsen framgår att det endast är möjligt att tillämpa reducerad skattesats vid leveranser som företas av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare, samt vissa andra leveranser som tillfälligt utförs av beskattningsbara personer som inte är skattskyldiga återförsäljare. Med avseende på förstagångsförsäljningar är det således leveranser av upphovsmannen eller hans efter-

<sup>71</sup> Det kan även noteras att i en rapport från kommissionen till rådet om granskningen av den inverkan som de relevanta bestämmelserna i rådets direktiv 94/5/EG har på konkurrenskraften hos gemenskapens konstmarknad jämfört med tredje länders konstmarknader, KOM(1999) 185 slutlig, s. 10, uttalas uttryckligen att det är normalskattesatsen som skall användas generellt.

följande rättsinnehavare som kan omfattas av den reducerade skattesatsen.

När ett galleri förmedlar konstverk i eget namn för konstnärens räkning (galleriet uppträder som säljare gentemot konsumenten) anses i mervärdesskattelhänseende två leveranser ha ägt rum, en leverans från konstnären till galleriet och en leverans från galleriet till kunden. Detta följer av de särskilda mervärdesskatterättsliga bestämmelserna om försäljning i eget namn för annans räkning som återfinns i artikel 5.4 c i sjätte direktivet respektive i 6 kap. 7 § ML. Konstnären blir då skattskyldig för den förstnämnda leveransen och beskattning skall ske i enlighet med de mervärdesskatterättsliga bestämmelser som gäller för konstnären. Galleriet är skattskyldig för den sistnämnda leveransen och beskattning skall ske på samma sätt som om galleriet sålt konstverket för egen räkning.

Om det istället hade varit avgörande vem som enligt civilrättsliga regler kan anses som ägare till en vara som förmedlas i eget namn hade det inte varit nödvändigt med några särskilda mervärdesskatterättsliga bestämmelser motsvarande de som finns i artikel 5.4 c respektive artikel 6 kap. 7 § ML. Denna ordning för beskattning av varor vid förmedling i eget namn gäller även med avseende på bestämmelserna om skattesatser. Ett galleri som i eget namn men för konstnärens räkning förmedlar ett konstverk skall således för den leverans de anses utföra till kunden beskattas på samma sätt som om galleriet hade sålt konstverket för egen räkning. Detta innebär att den särskilda bestämmelsen i artikel 12.3 c om reducerad skattesats för upphovsmannens egna leveranser inte kan tillämpas på den leverans som galleriet beskattas för. Detta får också anses framgå av det ovan nämnda avgörandet i RÅ 2003 ref. 39.

Den särskilda bestämmelsen i artikel 12.3 c om skattesats vid leverans och import av konstverk infördes genom direktiv 94/5/EEG i samband med att den särskilda ordningen om vinstmarginalbeskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i artikel 26a infördes.

Vinstmarginalbeskattning innebär att momsen beräknas utifrån återförsäljarens vinstmarginal vid försäljningen istället för som normalt utifrån hela försäljningspriset.<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup> Om återförsäljaren har ett inköpspris på 50 inkl. moms och säljer vidare för 100 inkl. moms blir återförsäljarens marginal inkl. moms 50. Av detta utgör momsen 20 procent vid en skattesats på 25 procent. Den moms som återförsäljaren skall betala blir då 10 (återförsäljarens vinstmarginal exkl. moms på 40 \* 25 %).

Möjligheten att använda en reducerad skattesats vid import och vissa andra särskilt angivna försäljningar av konstverk har införts för att korrigera de snedvridande effekter som kan uppkomma till följd av att vinstmarginalbeskattning kan användas på en stor del av de inhemska försäljningar som genomförs av skattskyldiga återförsäljare. I de fall där det är möjligt att tillämpa vinstmarginalbeskattning vid försäljningar av konstverk har det därför inte funnits samma skäl att införa någon möjlighet att använda sig av reducerad skattesats. Av detta följer att den reducerade skattesatsen inte ansetts bli tillämplig på sådana leveranser där det går att använda vinstmarginalbeskattning, såsom när konstverk har levererats till skattskyldiga återförsäljare från upphovsmannen.<sup>73</sup>

Ett galleri som köper och säljer konstverk eller förmedlar försäljningar i eget namn för andras räkning får normalt anses utgöra en skattskyldig återförsäljare i den mening som avses i artikel 26a A e.<sup>74</sup> En sådan skattskyldig återförsäljare kan enligt artikel 26a B 4 tillämpa vinstmarginalbeskattning när de själva importerar konstverk, samlarföremål eller antikviteter samt när konstverk levererats till dem av upphovsmannen eller av hans efterföljande rättsinnehavare. I mervärdesskattelagen återfinns motsvarande bestämmelse i 9 a kap. 2 § där det framgår att om en skattskyldig återförsäljare begär det skall Skatteverket besluta att återförsäljaren skall tillämpa vinstmarginalbeskattning vid försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv importerat samt konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Ovanstående innebär således att gallerier kan välja att tillämpa vinstmarginalbeskattning när konstverk har levererats till dem från upphovsmannen eller dennes dödsbo. Det gäller såväl när de säljer vidare konst som de själva köpt in från upphovsmannen som när de förmedlar konstverket i eget namn men för upphovsmannens räkning. Eftersom momsens beräknas på galleriets vinstmarginal blir effekten att det endast är värdet av galleriets provision som beskattas med normalskattesatsen, medan den del av försäljnings-

---

<sup>73</sup> Jfr mål C-305/03 Kommissionen mot Storbritannien där EG-domstolen ansåg att Storbritannien underlätit att uppfylla sina skyldigheter enligt direktivet genom att tillämpa reducerad skattesats vid försäljningar på auktion av konstverk när bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning ansågs tillämpliga (punkterna 35, 43 samt 50–52).

<sup>74</sup> I ML finns motsvarande definition i 9 a kap. 8 § ML.

summan som avser ersättningen till konstnären belastas med den skatt som gäller vid konstnärens egen omsättning.<sup>75</sup>

Omsättning av konstverk m.m. skall således enligt allmänna regler i sjätte direktivet beskattas med normalskattesatsen. Vid en förmedling av konstverk som sker av galleriet i eget namn skall galleriet enligt generella regler i 6 kap. 7 § ML behandlas som en återförsäljare. Konstverket skall enligt reglerna anses omsatt av såväl förmedlaren som hans huvudman (konstnären). Konstnären anses således omsätta konstverket till galleriet som i sin tur omsätter konstverket till kund. Det är endast för den första omsättningen, vilket sker mellan konstnären och galleriet, som den reducerade skattesatsen kan tillämpas. Däremot kan galleriet välja att tillämpa reglerna om vinstmarginalbeskattning för att fastställa beskattningsunderlaget på den senare omsättningen till kunden som galleriet är skattskyldig för. Effekten av det blir att det är värdet av galleriets provision som belastas med normalskattesatsen.

Det kan också noteras att om galleriet förmedlar konstverket i annans namn för annans räkning beskattas försäljningen såsom om konstnären själv sålt konstverket, dvs. den reducerade skattesatsen kan tillämpas för omsättningen av konstverket. Galleriets provision beskattas dock med normalskattesatsen.

Regelverket avseende försäljning av konstverk är komplicerat. Förutom att olika skattesatser används kan beskattning ske med tillämpning av olika regelsystem vilket medför att priset kan variera. Detta är dock problem av mer generell art som är gemensamma för medlemsstaterna och det skulle därför vara nödvändigt med ändringar i sjätte direktivet för att kunna ändra mervärdes-skattelagen.

Även om det ur ett tillämpningsperspektiv i vissa fall skulle kunna vara fördelaktigt att tillämpa reducerad skattesats för galleriers/återförsäljares omsättning generellt bedömer utredningen således att detta inte är möjligt enligt gällande EG-regler. Enda möjligheten att tillämpa samma skattesats för alla typer av omsätt-

---

<sup>75</sup> Om konstnären får 50 exkl. moms blir momsen på denna omsättning 6 vid nu gällande skattesats 12 procent. Priset på konstnärens omsättning till galleriet blir då 56 inkl. moms. Galleriet får därmed ett inköpspris på 56 inkl. moms. Om galleriet vill ta ut en vinst på 40 exkl. moms beräknas momsen till 25 procent på detta belopp vilket blir 10. Galleriets marginal inkl. moms blir då 50. Det blir därför nödvändigt att ta ut ett pris mot slutkunden på 106 inkl. moms (inköpspris 56 + marginal 50). Totalt har moms tagits ut med 6 + 10, dvs. 16. Använder galleriet istället de allmänna reglerna och skall ha samma vinstmarginal blir momsen istället 25 procent av 90. Skattebelastningen blir då totalt 22,5 och det är nödvändigt att ta ut ett pris mot slutkunden på 112,5.

ningar inom konstområdet är att normalskattesatsen införs, i enlighet med utredningens rekommendation.

Enligt den nuvarande lydelsen av 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML är den reducerade skattesatsen tillämplig på konstverk ”som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo”. Som framgår av RÅ 2003 ref. 39 är bestämmelsen inte tillämplig vid förmedling i eget namn. För att tydliggöra detta bör ordalydelsen av bestämmelsen ändras så att det istället anges att den avser konstverk ”som omsätts av upphovsmannen eller dennes dödsbo”. Bestämmelsen får då en ordalydelse som bättre överensstämmer med den som framgår av direktivet.

Utredningen föreslår således ett förtydligande angående vilka omsättningar som omfattas av den reducerade skattesatsen på konstverk. Någon utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen med avseende på galleriers omsättningar föreslås däremot inte.

#### 4.5.6 Omsättningsgränsen 300 000 kronor

Enligt 1 kap. 2 a § ML medför konstnärers omsättning av konstverk skattskyldighet endast om beskattningsunderlaget för beskattningsåret uppgår till lägst 300 000 kr. Möjlighet till frivillig skattskyldighet finns dock även om konstnären inte kommer upp till detta belopp. TCO har i sitt remissyttrande anfört att större enhetlighet kan uppnås om skattesatsen för upphovsmans eller dennes dödsbos försäljning av konstverk sänks till 6 procent samtidigt som undantaget för försäljning under 300 000 kronor slopas.

Om undantaget slopades skulle systemet i sig förenklas genom att det kommer att innehålla färre särordningar. Samtidigt skulle fler konstnärer behöva registrera sig till mervärdesskatt.

I Mervärdesskatteutredningens betänkande *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) föreslås att bestämmelserna i 1 kap. 2 a och b §§ ML om begränsad skyldighet att betala skatt för konstnärer slopas eftersom bestämmelserna saknar motsvarighet i direktivet. I betänkandet föreslås samtidigt att ett generellt system med undantag från beskattning för beskattningsbara personer med liten omsättning införs. Under förutsättning att den beskattningsbara personens sammanlagda omsättning inte överstiger 90 000 kronor per år skulle omsättningen under vissa förutsättningar kunna undantas från beskattning. Vidare uttalas i utred-

ningen att om man av kulturpolitiska skäl även fortsättningsvis vill gynna denna form av aktivitet skattemässigt är det möjligt att sänka den reducerade skattesatsen till 6 procent.<sup>76</sup>

Mervärdesskatteutredningens förslag har ännu inte medfört någon ändrad lagstiftning. I budgetpropositionen för 2006 aviserades att förslagen i Mervärdesskatteutredningens betänkande skulle utredas vidare.<sup>77</sup>

Eftersom Mervärdesskatteutredningens förslag således fortfarande är föremål för beredning saknas skäl att i detta sammanhang på nytt föreslå någon åtgärd beträffande omsättningsgränsen.

#### 4.5.7 Definitionen av konstverk

##### Inledning

Av remissinstanserna har KRO och KIF i sitt gemensamma remissvar framfört att definitionen av konstverk behöver ses över. Fotobaserad konst bör behandlas på samma sätt som andra konstverk. Definitionen är enligt deras mening förlegad och bör anpassas till verkligheten. Det vore bra om nuvarande definition kunde utvidgas till att omfatta unika exemplar av föremål i keramik, emaljer av koppar samt fotografier. Det finns dock enligt dessa remissinstanser ändå skäl att se över definitionerna i sin helhet.

I det tidigare nämnda ärendet från Konstnärernas Riksorganisation, Skulptörförbundet och Svenska Galleriförbundet (dnr Fi2001/3297) yrkas bl.a. att mervärdesskatten för bild- och formkonstnärer skall sänkas till 6 procent. De anser att definitionen av konstverk i mervärdesskattelagen skall ändras till att omfatta allt det som enligt EG-reglerna kan inkluderas inom lågmomsområdet. Dessutom anges att det bör införas förenklade tillämpningar för mervärdesskatt inom bild- och formkonstområdet. Definitionen av vad som är konstverk innefattar enbart en begränsad del av det arbetsfält som bild- och formkonstnärerna rör sig inom. I sjätte direktivet finns fler kategorier för vad som är konstverk än det finns i mervärdesskattelagen. Ett exempel på det som inte finns i ML idag rör fotografier tagna av konstnärer. Försäljningarna av fotografier tagna av konstnärer utgör idag en stor del av marknaden för bild- och formkonstnärer.

---

<sup>76</sup> Sid. 183.

<sup>77</sup> Prop. 2005/06:1, s. 149.



Denna fråga har också tagit upp i ett ärende som har ingivits av Galleri Stefan Andersson AB (dnr Fi2001/3495) där det anges att mervärdesskattelagen bör anpassas så att foto klassas som konst. Det uppges vara en nödvändig anpassning till verkligheten eftersom fler konstnärer uttrycker sig med foto som media.

Vid det ovan nämnda mötet mellan Svenska Galleriförbundet, KRO, Wetterling Gallery AB och utredningens sekretariat framfördes också att definitionerna av vad som är konstverk är för snäva och som exempel angavs att fotografier utesluts från konstbegreppet. Det uppgavs att fotografier säljs som konst i upplagor som inte överstiger 6–8 exemplar. Det skulle därför inte skapa gränsdragningsproblem, att införa reducerad skattesats för fotografier som tillverkas i högst 30 exemplar. De nuvarande reglerna som skiljer mellan fotografier och andra uttryckssätt innebär problem där konstverk utförs i blandteknik. Även på byggnads-konst borde reducerad skattesats tillämpas.

Synpunkter på definitionen av konstverk återfinns också bland svaren på den förfrågan som utredningen skickat ut till kultursektorn. KLYS uppger att även om den 25 procentiga mervärdesskatten på fotografier inte inneburit några större gränsdragningsproblem för industri- och reklamfotografer har skattesatsen upplevts som diskriminerande och konkurrenshämmande bland fotografer som arbetar med utställnings- och försäljningsverksamhet av egna fotografiska verk. KLYS menar vidare att det skulle förenkla betydligt för fotografer om man slapp bedömningen av huruvida ett fotografi är ett konstverk eller inte. Fotografer fördelas jämfört med illustratörer för jämförbara uppdrag. Eftersom sjätte direktivet ger utrymme för en sänkning av skattesatsen på fotografier anser KLYS att skattesatsen för fotografier bör vara 6 procent.

Svenska fotografers förbund uppger att den digitala tekniken utvecklats och används av olika konstnärliga kategorier. Målare, grafiker, illustratörer, fotografer m.fl. arbetar med samma bildbehandlingsprogram för bildframställning och ett fotografi kan vara en del av det färdiga resultatet. Detta medför enligt förbundet att det numera är omöjligt att avgöra när en bild skall kategoriseras som ett fotografi och beläggas med 25 procent mervärdesskatt eller när den skall karaktäriseras som illustration och beläggas med 6 procent mervärdesskatt. Förbundet anger också att den 25 procentiga mervärdesskatten inte inneburit några större gränsdragningsproblem för industri- och reklamfotografer men har varit

diskriminerande och konkurrenshämmande för fotografer som arbetar med press, bokförlag, gallerier och försäljningsverksamhet av egna fotografiska verk. Exempel på detta är att illustratörer kan ta ut 6 procent mervärdesskatt på uppdrag till press/bokförlag medan fotografer tar ut 25 procent. Detta leder, enligt förbundet, till att fotografer som yrkesgrupp förfördelas. Mervärdesskatt för journalistiskt skrivande är 6 procent. För ett gemensamt arbete kan journalisten debitera lägre mervärdesskatt än fotografen. Pressjournalistik innefattar inte bara text utan även bild. Förbundet menar att det är särskilt tydligt hur godtyckligt nuvarande skattesattnivåer drabbar likartade yrkesgrupper när fotografer gör konstutställningar med fotografiska bilder, belagda med 25 procent mervärdesskatt medan konstnärer gör utställningar med "fotobaserad konst" belagda med 6 procent mervärdesskatt. Trots samma teknik, sammanhang och ibland samma lokal har verken olika skattesatser. Förbundet menar att köparna avstår från att köpa fotografi på grund av den 25 procentiga mervärdesskatten. Det är endast ett fåtal fotografier som köps in av Statens Konstråd eller till offentliga utsmyckningar, vilket av förbundet skulle kunna förklaras av mervärdesskatten.

I en motion 2001/02:Sk440 som tas upp i SkU 2001/02:18 i samband med tillkännagivandet av översynen av skattesatserna anges att fotografi bör definieras som konst. Det uppges vara en nödvändig anpassning till verkligheten eftersom alltför många konstnärer idag arbetar med olika former av fotografier. En sådan utvidgning uppges vara möjlig enligt EG-rätten och effekterna för statkassan anges vara liten.

I sjätte direktivet regleras möjligheten att i vissa fall ha reducerad skattesats på konstverk i artikel 12.3 c. Av nämnda artikel framgår att den definition av konstverk som används vid bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i artikel 26a A a skall användas. Där framgår att de föremål som kan betraktas som konstverk finns förtecknade i direktivets bilaga I punkt a. Medlemsstaterna behöver dock inte betrakta de föremål som anse i de tre sista strecksatserna i bilaga I punkt a som "konstverk".

I bilaga I punkt a anges följande föremål:

- tavlor, collage och liknande dekorativa målningar och teckningar, som är utförda helt för hand av konstnären, med undantag för planritningar, andra ritningar samt teckningar för arkitektoniskt, ingenjörstekniskt, industriellt, kommersiellt topografiskt eller lik-

- nande ändamål, föremål dekorerade för hand, teaterkulisser, ateljéfonder o.d. målade på textilvävnad (KN-nummer 9701),
- konstgrafiska originalblad, avtryck och litografier, tryckta i begränsat antal direkt i svartvitt eller färg från en eller flera tryckformar som konstnären framställt helt för hand, oavsett vilken teknik och vilket material som använts, dock med undantag för mekaniska eller fotomekaniska förfaranden (KN-nummer 9702 00 00),
  - originalskulpturer oavsett materialet, under förutsättning att de är helt utförda av konstnären; avgjutningar vars utförande är begränsat till åtta stycken och övervakat av konstnären eller hans efterföljande rättsinnehavare (KN-nummer 9703 00 00), i undantagsfall som fastställs av medlemsstaterna får detta antal utökas för skulpturer som utförts före den 1 januari 1989,
  - handvävda tapisserier (KN-nummer 5805 00 00) och väggbonader (KN-nummer 6304 00 00) handgjorda efter originalritningar av konstnären, under förutsättning att det finns högst åtta exemplar av varje,
  - unika exemplar av föremål i keramik helt utförda av konstnären och signerade av honom,
  - emaljer på koppar, utförda helt för hand, begränsade till åtta numrerade exemplar signerade av konstnären eller verkstaden, med undantag för smycken samt guld- och silverföremål,
  - fotografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag.

### Utredningens överväganden

Utredningen har att ta ställning till om det, inom ramen för sjätte direktivet, är möjligt att införa någon förändring av definitionen av konstverk som skulle medföra att gränsdragningsproblem och inkonsekvenser vid tillämpning av lågmoms för konsthantverk minskar jämfört med nuvarande definition.

Det står klart att det EG-rättsligt skulle vara möjligt att utvidga definitionen av konstverk i ML till att även omfatta de tre sista strecksatserna under punkt a i bilaga I till sjätte direktivet, dvs. unika keramikföremål, emaljer på koppar och fotografier tagna av konstnären.

En lägre skattesats skulle således kunna användas vid import och upphovsmans och dennes dödsbos omsättning av sådana varor. I tidigare nämnda ärendena har man därför också yrkat att nuvarande definition skall utvidgas med dessa punkter.

KRO och KIF har i sitt gemensamma remissyttrande även anfört att definitionen av konst och konsthantverk i mervärdesskattelagen är förlegad och måste anpassas till verkligheten. Såsom utredningen uppfattar yrkandet menar organisationerna att förutom de utvidgningar som redovisas ovan borde hela konstverksbegreppet ses över. Situationen är dock sådan att förutom de tre nämnda punkterna följer ML:s regler motsvarande regler i sjätte direktivet. Någon möjlighet att i momssammanhang införa en självständig svensk definition av konstverk finns inte. En sådan förändring av reglerna skulle kräva att reglerna i sjätte direktivet först ändrades.

Enligt artikel 26a A a i sjätte direktivet framgår att medlemsstaten kan underlåta att anse att vissa av de föremål som räknas upp i bilaga I skall utgöra konstverk i den nationella mervärdesskattelagstiftningen. Valfriheten gäller enligt ovan redovisade punkter viss keramik, emalj och vissa fotografier (signerade och numrerade). Skälet till att dessa typer av konstverk inte fördes in under lågmomsområdet enligt ML synes mot bakgrund av uttalande i prop. 1994/95:202 s. 47 i första hand ha varit en vilja att bibehålla den tillämpning och de avgränsningar som då rådde i ML.

När det gäller keramikföremål och emaljarbeten skulle en tillämpning av reducerad skattesats medföra en utvidgning av begreppet konstverk. Bland dem som är verksamma inom dessa områden finns det i nuläget självfallet en önskan om att området för reducerad skattesats utvidgas. En grundläggande förutsättning för att i detta sammanhang utvidga tillämpningsområdet är att det inte finns risk för att förändringen i realiteten skapar fler avgränsningsproblem än den löser.

Nuvarande avgränsning medför t.ex. att keramik som inte utgör originalskulpturer inte anses utgöra konstverk. För det fall nuvarande definition av konstverk skulle utvidgas till att även omfatta unika exemplar av föremål i keramik kommer gränsen för när ett föremål utgör konstverk enligt ML självklart att flyttas. En positiv effekt av det skulle vara att viss sådan brukskonst som enligt allmänt språkbruk utgör konstverk även mervärdesskatterättsligt skulle kunna behandlas som konstverk. En sådan utvidgning skulle emellertid endast kunna omfatta föremål tillverkade av visst material, keramik. Detta skulle kunna uppfattas som inkonsekvent eftersom motsvarande unika föremål tillverkade av annat material, exempelvis glas, inte kan omfattas av den reducerade skattesatsen under samma förutsättningar. Emaljer på koppar skulle också

bedömas på annat sätt än annan emaljkonst, exempelvis emaljkonst som utförts med annan metall som underlag.<sup>78</sup>

Om en sådan utvidgning av tillämpningsområdet görs finns enligt utredningens bedömning en stor risk att avgränsnings- och konkurrensproblemen snarare kommer att öka än minska. Avgränsningarna mot brukskonst och konsthantverk riskerar utan tvekan generellt att bli betydligt svårare att göra. Att skapa en tydlig och rättvis avgränsning som bygger på att föremålet skall vara ett unikt exemplar av keramik är mycket svårt att göra. Vad gäller emaljer på koppar är det en förutsättning att det finns ett begränsat antal exemplar som är numrerade och signerade. Att bedöma detta torde medföra svårigheter för de tillämpande myndigheterna.

Det kan noteras att Riksskatteverket som yttrat sig i anledning av redovisade ärende (Fi2001/3297) uppgett att om definitionen utökas kommer detta att medföra gränsdragningsproblem mot brukskonst och konsthantverk.<sup>79</sup>

Enligt utredningens bedömning motverkar en utvidgning det grundläggande syftet som finns med utredningens uppdrag, dvs. att minska avgränsningsproblemen. De skäl som framförts för att utvidga definitionen av konstverk till att även avse unika föremål av keramik och emaljer på koppar kan enligt utredningens bedömning inte motivera en lagändring i detta sammanhang.

### Särskilt om fotografier

När det gäller fotografier har det framförts att den nuvarande ordningen är diskriminerande och konkurrenshämmande för fotografer som arbetar med press, bokförlag, gallerier och försäljningsverksamhet av egna fotografiska verk. Svenska fotografers förbund har framfört att fotografer förfördelas jämfört med journalister och illustratörer vid försäljningar till press och bokförlag. Det kan först konstateras att det enligt sjätte direktivet enbart är möjligt att tillämpa reducerad skattesats på vissa fotografier som framställs i begränsad upplaga (signerade och numrerade). Härmed avses endast överlåtelse eller import av fotografiet i fysisk form.

<sup>78</sup> EG-domstolen har i mål C-231/89, Krystyna Gmurzynska-Bscher [REG 1990, s. I-04003] ansett att en bild av emalj utförd på en stålplatta kan utgöra en sådan målning utförd helt för hand som kan klassificeras under KN-nummer 9701.

<sup>79</sup> Riksskatteverkets dnr 9276-01/151.

Det som en fotograf normalt anses tillhandahålla tidningar och bokförlag är dock inte fotot som sådant (varan) utan rättigheterna till bilden. Upplåtelser eller överlåtelser av rättigheter till fotografier anses utgöra tillhandahållande av tjänster och beskattas enligt ML med 25 procent mervärdesskatt.<sup>80</sup> Fråga är då om sjätte direktivet kan anses ge utrymme för att införa reducerad skattesats på sådana tillhandahållanden avseende rättigheter. Den möjlighet som finns enligt bilaga H punkt 8 att ha reducerad skattesats på överlåtelser eller upplåtelser av rättigheter gäller enbart vid tillhandahållanden av utövande konstnärer, författare och kompositörer. En fotograf torde inte självklart kunna hänföras till någon av dessa yrkeskategorier, se vidare i det följande.

Vidare bör noteras att bokförlag och tidningsföretag normalt är skattskyldiga till moms och därför också har rätt att göra avdrag för den ingående skatten på sina inköp av bl.a. rättigheter till fotografier. För deras del utgör då momsen ingen kostnad och det saknar därmed betydelse om deras inköp har belastats med 6 eller 25 procent moms. Fotograferna kan mot denna bakgrund inte anses "förfördelade" i sådana fall, även om det kan framstå som konstigt att olika skattesatser används i situationer där köparna normalt har avdragsrätt.

Det har som nämnts också framförts att Statens Konstråd m.fl. avstår från att köpa fotografier för offentliga utsmyckningar eftersom det är 25 procent moms på fotografier. Om statliga eller kommunala institutioner avstår från att köpa fotografier till fördel för andra konstformer bör detta enligt utredningens bedömning dock rimligen ha andra orsaker än mervärdesskattenivån, eftersom institutionerna har en generell rätt att kompensera sig för mervärdesskatten på sina inköp.<sup>81</sup>

Den nuvarande lagstiftningen medför emellertid att när en konstnär själv säljer egenhändigt tagna fotografier beskattas de på annat sätt än viss annan av honom eller henne utförd konst, exempelvis målningar eller grafik. Detta har medfört att den nuvarande avgränsningen av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen upplevs som orättvis. Det har också framförts att det inte alltid är lätt att avgöra om ett verk utgör fotokonst eller annan bildkonst. I de fall olika tekniker blandas vore det ur avgränsnings-

<sup>80</sup> Jfr 7 kap. 1 § tredje stycket 8 ML där det uttryckligen anges att upplåtelser eller överlåtelser av rättigheter till fotografier inte omfattas av den reducerade skattesatsen.

<sup>81</sup> Enligt lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting eller via förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt.

/konkurrenssynpunkt en fördel om samma skattesats tillämpades. Det kan vara en konkurrensfråga om föremålen utåt sett är likvärdiga men tekniken medför att beskattningen blir olika. En fördel med att utvidga tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen till att även avse fotografier tagna av konstnären skulle vara att dessa problem åtgärdades helt eller delvis.

Den fråga man måste ställa sig är dock om en utvidgning av denna art kan medföra nya och svårare avgränsningsproblem eller medföra att lagstiftningen i andra avseenden upplevs som inkonsekvent. I sjätte direktivet finns det en begränsning som medför att definitionen enbart kan omfatta fotografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag. Det skulle därmed även vid en utvidgning vara nödvändigt att bl.a. göra bedömningar av om ett fotografi i momshänseende kan anses taget av en konstnär eller inte, vilket torde innebära krav på en bedömning av fotografiets konstnärliga kvalitet.

I upphovsrättslagstiftningen görs idag en uppdelning av olika kategorier av fotografier som liknar den som skulle bli aktuell i momssammanhang om en utvidgning sker. I lag (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk görs en skillnad mellan fotografier som utgör konstnärliga verk och andra fotografier. Den som framställt en fotografisk bild har enligt 49 a § rätt att framställa exemplar av bilden och göra den tillgänglig för allmänheten. Den som skapat ett fotografi som kan anses uppnå verkshöjd erhåller dessutom upphovsrättsligt skydd i motsvarande omfattning som för andra litterära och konstnärliga verk enligt 1–2 §§ i ovan nämnda lag. Skyddet är dock likartat enligt de båda regleringarna. I samband med att rätten till fotografier togs in i upphovsrättslagen förlängdes skyddstiden för fotografier. Enligt tidigare lagstiftning var skyddstiden 25 år.<sup>82</sup> Fotografier som uppnår verkshöjd blir skyddade i 70 år efter upphovsmannens död på motsvarande sätt som för andra konstnärliga verk.<sup>83</sup> Skyddstiden för andra fotografier förlängdes till 50 år efter det år då bilden framställts. Av prop. 1993/94:109 *Fotografirättens integration i upphovsrättslagen* (s. 25) framgår att ett av skälen till att skyddstiden förlängdes till 50 år var att gränsdragningen mellan fotografiska verk och andra fotografier därmed inte blir aktuell så ofta. I propositionen anges också att skyddet avseende fotografier som

<sup>82</sup> rätt till fotografier reglerades tidigare i lag (1960:730) om rätt till fotografisk bild.

<sup>83</sup> 43 § upphovsrättslagen.

utgör verk respektive andra fotografier skall skilja sig på två punkter. För det första skall kretsen av rättighetsinnehavare bestämmas något olika. För det andra skall olika skyddstider gälla. Bortsett från dessa skillnader ansåg regeringen att det inte fanns skäl för olika innehåll i skyddet enligt de båda bestämmelserna. Skyddsformerna fick således ett likartat innehåll. En fördel med detta angavs vara att man normalt inte behöver ta ställning till huruvida ett fotografi utgör verk eller ej (a. prop. s. 26).

I upphovsrättslagstiftningen har man således försökt undvika gränsdragningar liknande de som skulle uppkomma i momshänseende genom att i stor utsträckning behandla fotografier likartat oavsett om de anses utgöra konstnärliga verk eller inte. En liknande lösning är emellertid inte möjlig i momshänseende då sjätte direktivet enbart ger möjlighet att använda reducerad skattesats på vissa fotografier, nämligen sådana som dels uppfyller vissa krav på konstnärlighet, dels uppfyller kraven på framställningssätt, signering och upplagestorlek. En förändring av ML skulle innebära att vissa fotografier beskattas med reducerad skattesats medan andra fotografier skall beskattas med normalskattesatsen. De praktiska problemen med gränsdragningar kan därför förväntas bli betydligt frekventare i momssammanhang.

Det saknas någon mer utvecklad rättspraxis avseende upphovsrättslagens gränsdragning mellan fotografisk verk och andra fotografier. En viss oklarhet kring gränsdragningarna finns således även i upphovsrättsammanhang. En skillnad finns också mellan upphovsrättslagstiftningen och sjätte direktivets bestämmelser om vad som kan anses utgöra konstverk. Det som behandlas i upphovsrättslagstiftningen är rättigheterna till fotografierna (rätten att framställa exemplar m.m.) som momsmässigt behandlas som tjänster. Det som är möjligt att införa reducerad skattesats på är däremot omsättningen av vissa fotografier (varan eller exemplaret).<sup>84</sup> Det skulle därför vara mindre lämpligt att koppla en definition av konstverk i ML till reglerna om upphovsrätt till fotografiska verk i upphovsrättslagen. Vilka fotografier som det är möjligt att tillämpa reducerad skattesats på avgörs också ytterst av sjätte direktivets bestämmelser.

Det saknas vägledande praxis från EG-domstolen om när ett fotografi enligt direktivet kan betraktas som ett konstverk och på den grunden kunna omfattas av reducerad skattesats. Den aktuella

---

<sup>84</sup> Jfr 27 § upphovsrättslagen där det anges att överlåtelse av exemplar inte innefattar överlåtelse av upphovsrätt.



strecksatsen under punkten a i bilaga I om vissa fotografier saknar också motvarighet i tulltaxan. Alla fotografier oavsett konstnärlig karaktär ingår där i kategori 4911.<sup>85</sup> Det går därför inte att finna närmare ledning om innebörden av punkten i det regelverket.

Det råder således osäkerhet om vad som enligt EG-rätten kan anses som fotografier tagna av konstnären enligt den aktuella strecksatsen under punkten a i bilaga I till direktivet. Oavsett var gränsen skall anses gå riskerar en avgränsning som i hög grad bygger på kvalitetsbedömningar att bli svårtillämpad. Det torde inte vara ovanligt att de som arbetar med konstnärliga fotografier även håller på med annan kommersiell fotografering och det torde inte finnas några tydliga skiljelinjer mellan konstfotografering och andra former av fotografering.

Enligt utredningens bedömning kan en utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen medföra gränsdragningsproblem gentemot exempelvis porträtt- och bröllopsfotografier. Detta har också framförts av Riksskatteverket som yttrat sig i ovan nämnda ärende och har avstyrkt en utvidgning eftersom det t.ex. kan skapas avgränsningssvårigheter mot porträttfotografering<sup>86</sup>. I Finland utvidgades den 1 januari 2003 definitionen av konstverk till att även avse fotografier tagna av konstnären. Utredningen har vid kontakter med Finland fått information om att det i praktiken varit besvärligt att skilja mellan konstverk och andra fotografier bl.a. porträttfotografier.

Vid bedömningen av om ett fotografi kan omfattas av den reducerade skattesatsen kan det också vara avgörande hur fotografierna framställts. Det skall bl.a. avgöras om fotografierna kan vara tryckta av konstnären eller under hans tillsyn. Ytterligare förutsättningar är att det finns ett begränsat antal som är numrerade och signerade av konstnären. Även denna typ av bedömningar kan förväntas medföra svårigheter för de tillämpande myndigheterna.

Rättigheter till fotografier beskattas som ovan nämnts med normalskattesatsen. Vid en utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen till att även avse vissa fotografier kommer därmed sådana fotografier att beskattas på ett annat sätt än rättigheter till fotografierna. Det finns därmed en risk att en sådan lagstiftning även i detta avseende upplevs som inkonsekvent och ger upphov till tillämpningsproblem.

<sup>85</sup> EG-domstolen har i mål C-1/89, Raab [REG 1989 s. I-04423] ansett att alla fotografier, oavsett om de är konstnärliga eller inte, skall klassificeras under rubriken 4911 i tulltaxan.

<sup>86</sup> Fi2001/3297, Riksskatteverkets dnr 9276-01/151.

Ett alternativ som då skulle behöva övervägas för att minska de problemen är att införa reducerad skattesats även på rättigheterna avseende fotografier.

I momshänseende betraktas upplåtelser eller överlåtelser av rättigheter som tjänster. Som framgår ovan avser direktivets bestämmelser i artikel 12.3 c om reducerad skattesats på konstverk enbart själva konstverket (varan) och inte rättigheterna avseende verket. Det är således inte möjligt att använda den bestämmelsen som stöd för att införa reducerad skattesats på omsättning av rättigheter avseende fotografier. I artikel 12.3 a samt bilaga H punkten 8 i direktivet finns bestämmelser som får anses ge medlemsstaterna möjlighet att införa reducerad skattesats på omsättning av tjänster avseende vissa rättigheter. Enligt dessa bestämmelser är det nämligen möjligt att införa reducerad skattesats på *”tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer”*. Den som tar konstnärliga foton är uppenbarligen inte någon författare eller kompositör. Med utövande konstnär avses i andra sammanhang någon som tolkar och levandegör ett verk såsom musiker, sångare, skådespelare, dirigenter, recitatörer och liknande.<sup>87</sup> Det skulle visserligen kunna hävdas att begreppet vid en generös tolkning skulle kunna anses innefatta alla konstnärer som är aktiva och utövar konstnärsyrket. Med en sådan tolkning framstår det emellertid som onödigt att också särskilt ange författare och kompositörer i punkten 8 i bilaga H. En jämförelse med några andra språkversioner av direktivet ger inte heller intryck av att det är konstnärer i allmänhet som avses.<sup>88</sup> Det är således högst osäkert om direktivets bestämmelser ger utrymme för att införa reducerad

---

<sup>87</sup> I Nationalencyklopedin anges följande avseende utövande konstnär ”inom upphovsrätten benämning på artister såsom skådespelare, musiker och sångare. Dessa har enligt upphovsrättslagen (1960:729) ensamrätt till sina framföranden av litterära eller konstnärliga verk”. Begreppet finns definierat i internationella konventioner inom upphovsrättsens område. Enligt Romkonventionen (”Internationell konvention om skydd för utövande konstnärer, framställare av fonogram samt radioföretag”, Konventionen slöts i Rom den 26 oktober 1961) avses med utövande konstnär ”skådespelare, sångare, musiker, dansörer och andra personer som sceniskt framställa, sjunga, recitera, deklamera, medverka i eller på annat sätt framföra litterära eller konstnärliga verk”. I WIPO-fördraget om framföranden och fonogram som antogs 1996 [EGT L089, 11/04/2000, s. 0015–0023] definieras utövande konstnärer som ”skådespelare, sångare, musiker, dansörer och andra personer som sceniskt framställer, sjunger, reciterar, deklamerar, medverkar i eller på annat sätt framför litterära eller konstnärliga verk eller uttryck för folklöre”. Begreppet utövande konstnär finns också i ML (3 kap. 11 § samt 7 kap. 1 §). I ML avses med utövande konstnär ”sångare, musiker, skådespelare, recitatörer och andra utövande konstnärer” enligt prop. 1989/90:111, s. 195, jfr även prop. 1996/97:10, s. 27.

<sup>88</sup> engelska ”performing artist”, tyska ”ausübenden Künstlern”, franska ”interprètes”.

skattesats på överlåtelser eller upplåtelser av rättigheter till konstnärliga fotografier. Det bör noteras att de punkter i bilaga H som anger vilka tillhandahållanden det går att tillämpa reducerad skattesats på skall tolkas restriktivt.<sup>89</sup>

Å andra sidan innebär nuvarande bestämmelser i ML, som framgått av tidigare avsnitt, att reducerad skattesats (6 procent) skall tillämpas för överlåtelse eller upplåtelser av upphovsrätter av olika slag, exempelvis upphovsrätter som avser konstverk. Med den tolkningen av sjätte direktivet som redovisats ovan kan ifrågasättas om inte den nuvarande bestämmelsen är för vid. Utredningen anser sig dock inte ha anledning att lämna förslag i denna del, utöver delbetänkandets rekommendation om en enhetlig skattesats för samtliga skattepliktiga omsättningar.

Att införa reducerad skattesats på omsättning av rättigheterna skulle också medföra att antalet transaktioner där det blir nödvändigt att avgöra om ett fotografi kan anses utgöra ett konstverk blir större. Denna gränsdragningsproblem kan i likhet med vad som tagits upp ovan avseende själva fotografiet förväntas medföra avsevärda gränsdragningsproblem. Möjligheten att införa reducerad skattesats på själva fotografiet begränsas av att det enbart får framställas i ett begränsat antal exemplar som skall vara numrerade och signerade av konstnären. Det skulle emellertid bli praktiskt omöjligt att ha motsvarande begränsningar i en bestämmelse om skattesats för rättigheter till fotografier. Någon överensstämmelse mellan en bestämmelse om reducerad skattesats på konstnärliga fotografier (varan/exemplaret) och en bestämmelse om reducerad skattesats skulle således inte gå att åstadkomma. Vissa fotografier skulle även i sådana fall beskattas annorlunda än rättigheterna till fotografierna. En sådan lösning framstår därför inte som lämplig.

En utvidgning av tillämpningsområdet för den reducerade skattesatsen till att även omfatta fotografier tagna av konstnären och som är signerade, numrerade och framställda i ett begränsat antal exemplar skulle medföra att vissa av de inkonsekvenser som framförts avseende den nuvarande gränsdragningen försvinner. Nya inkonsekvenser och gränsdragningsproblem kan dock förväntas uppkomma även vid en sådan utvidgning. Sammantaget kan det enligt utredningens bedömning inte förväntas att en utvidgning av konstverksbegreppet i ML till att även omfatta vissa fotografier ger upphov till färre problem än vad som förekommer med den nu-

---

<sup>89</sup> Jfr C-83/99 Kommissionen mot Spanien, REG 2001, s. I-445.

varande avgränsningen. I nuläget föreslås därför inte någon förändring av skattesatsen för vissa fotografier tagna av konstnärer.

#### 4.5.8 Konst på byggnader m.m.

##### Inledning

Av remissinstanserna har KRO och KIF framfört att vissa gränsdragningsproblem skulle kunna elimineras om det inte gjordes skillnad på var ett konstverk utförs eller om det utförs på beställning. Som exempel anges då att vissa konstverk skulle bli byggnadstillbehör för att de införlivas i fastighet vilket medför att momsen blir 25 procent och vidare att momsen blir 25 procent om konstverket utförs på beställning.

I svar på den förfrågan som skickats till organisationer i kultursektorn har KRO uppgivit att definitionen av konstverk har medfört att vissa konstverk anses utgöra byggnadstillbehör och därför blir beskattade med 25 procent mervärdesskatt. Ett exempel på det uppges vara när konstverket utförs direkt på en vägg. Momsen skulle då bli 25 procent. Om samma konstverk målas på en duk som sätts upp på samma vägg skulle dock momsen bli 12 procent. Ett annat exempel som anges avser skissarvode. Skissarvode är det 12 procent moms på, om skissen medför att konstnären får uppdraget att utföra konstverket eftersom det då kan ses som en del av konstverket i sig. Leder skissen inte till ett uppdrag men skissarvode erhålls skulle det därmed bli 25 procent moms eftersom det inte är fråga om en överlåtelse av ett konstverk. Även KLYS har i sitt svar tagit upp utsmyckning av offentliga byggnader som ett exempel på att konstnärers omsättningar beskattas med 25 procent mervärdesskatt.

Skatteverket uppger i Handledning för mervärdesskatt 2006 s. 895 följande avseende byggnadskonst:

Alster av byggnadskonst utgör ritningar, hela byggnader, byggnadsdetaljer, skeppsbyggen, brobyggen och trädgårdsarkitektur. Ett tillhandahållande av byggnadskonstverk, dvs. byggnaden som sådan, innebär normalt inte någon överlåtelse av rättighet. Tillhandahållande av ritningar eller andra tjänster avseende en fastighet innebär normalt inte rättighetsupplåtelse även om de utmynnar i vad som utgör byggnadskonst.

En konstnärs utförande av en väggmålning eller andra utsmyckningar av själva byggnaden kan således inte ses som en rättighets-

upplåtelse enligt ML och det är inte heller omsättningar av ett konstverk enligt ML. Det bör istället, sitt konstnärliga värde till trots, ses som en omsättning av en tjänst avseende en fastighet.

## Utredningens överväganden

I vissa fall har konstnärligt arbete ansetts utgöra arbete på fastighet eller på annat sätt ansetts utgöra ett beställningsarbete vilket medfört att skattesatsen för omsättningen har blivit 25 procent. Den fråga som uppkommit är om det i sådana situationer går att tillämpa en reducerad skattesats på omsättningen och om det därigenom går att minska tillämpningsproblem avseende mervärdes-skatten i konstnärlig verksamhet.

I sjätte direktivet finns ingen särskild bestämmelse om reducerad skattesats på denna form av konstnärliga arbeten. Direktivet ger enligt artikel 12.3 a och bilaga H punkten 8 utrymme för att använda reducerad skattesats på ”tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer”. De form- och bildkonstnärer som utför den aktuella typen av beställningsuppdrag kan, särskilt mot bakgrund av att bestämmelsen skall tolkas restriktivt, inte utan vidare anses som ”utövande konstnärer”.<sup>90</sup> Enligt utredningens mening är det därför åtminstone inte möjligt att generellt införa reducerad skattesats på de aktuella arbetena med stöd av direktivbestämmelserna.

Den bestämmelse om reducerad skattesats på konstverk som finns i direktivet avser import och leveranser av vissa konstverk (artikel 12.3 c). Med detta får förstås att det är import och överlåtelse av ett materiellt ting (vara) som avses i bestämmelsen. Den reducerade skattesatsen kan således enbart bli aktuell när det är själva konstverket som överläts och inte vid olika tjänsteuppdrag såsom t.ex. vid utförande av en väggmålning.<sup>91</sup>

I sjätte direktivet regleras en möjlighet att betrakta vissa tjänsteprestationer som leveranser av varor. Enligt bestämmelsen i artikel 5.5 i sjätte direktivet kan medlemsstaterna betrakta vissa

<sup>90</sup> Se också ovan avsnitt 4.5.7. Angående restriktiv tolkning se mål C-83/99, Kommissionen mot Spanien, REG 2001, s. I-445, punkterna 18-20.

<sup>91</sup> Om ett uppdrag avser ett tillhandahållande av en tjänst eller en leverans av en vara skall enligt EG-domstolens rättspraxis avgöras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna ifråga. Anses då tjänsteinslagen utgöra den huvudsakliga delen av en prestation kommer den att betraktas som ett tillhandahållande av en tjänst, se bl.a. mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien [REG 1996 s. I-02395] punkten 14 samt C-41/04 Levob Verzekeringen och OV Bank [REG 2005, s. I-9433].

arbeten på byggnad som leverans av en vara. Efter en sådan omklassificering från tjänst till vara torde dock "varan" närmast betraktas som en byggnad eller del av byggnad och beskattas med utgångspunkt från det. Varan skulle inte kunna anses utgöra ett konstverk av ett slag som finns särskilt angiven i bilaga I till sjätte direktivet.

Direktivet kan således inte generellt anses lämna utrymme för att använda reducerad skattesats vid tillhandahållande av sådana konstnärliga tjänster som är aktuella här. Det är därför inte möjligt att i ML införa bestämmelser om reducerad skattesats på sådana tjänstetillhandahållanden.

#### 4.5.9 Droit de suite

##### Inledning

Bildkonst Upphovsrätt i Sverige ek för (BUS) har i sitt remissyttrande uppgett att det finns vissa problem med tillämpningen av droit de suite (följerätt) som skulle kunna lösas genom att i lagen ange att moms på droit de suite skall tas ut med 6 procent.

Den 1 januari 1996 infördes regler om droit de suite i Sverige (SFS 1995:1273, prop. 1994/95:151, bet. 1995/96:LU1, rskr. 1995/96:34). Enligt 26 j § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen) har en konstnär i vissa fall rätt till ersättning vid vidareförsäljning av sitt konstverk. Om ett exemplar av ett konstverk som har överlåtit säljs vidare inom upphovsrättens giltighetstid av en näringsidkare i hans yrkesmässiga verksamhet, har upphovsmannen rätt till ersättning av säljaren. Upphovsmannen har även rätt till ersättning om försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Ersättningen skall betalas av näringsidkaren och vara fem procent av försäljningspriset exklusive mervärdesskatt. Rätten är personlig och kan inte överlåtas. Vid upphovsmannens död kan den dock övergå genom arv eller testamente.

Enligt 26 j § upphovsrättslagen har endast sådan organisation som företräder ett flertal svenska upphovsmän på området rätt att kräva in ersättningen (t.ex. BUS). Organisationen skall därefter efter skäligt avdrag betala ut beloppet.

Reglerna om droit de suite har harmoniserats genom Europaparlamentets och Rådets direktiv 2001/84/EG om upphovsman-

nens rätt till ersättning vid vidareförsäljning av originalkonstverk (följerätt).<sup>92</sup>

Någon särskild mervärdesskatteregel om droit de suite finns varken i ML eller i sjätte direktivet.

I samband med att skatteplikt infördes för upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätter uttalades i prop. 1996/97:10 s. 32 följande med avseende på droit de suite som utgår i enlighet med 26 j § upphovsrättslagen.

Fråga har uppkommit hur dessa ersättningar skall hanteras mervärdesskattemässigt. Motsvarande regler om ersättning till konstnär finns i andra EG-länder. Någon särskild bestämmelse i EG-direktivet finns inte för denna typ av ersättning. Inte heller synes de länder som tillämpar regler om droit de suite mervärdesskattemässigt hantera ersättningen på likartat sätt. Enligt regeringens mening måste enligt allmänna principer det belopp säljaren respektive förmedlaren tar ut av köparen för att kunna erlagga ersättningen ingå i beskattningsunderlaget för försäljningen av konstverket. Mervärdesskatt skall därför utgå även på denna del. Den ersättning via organisation som betalas till konstnären kan enligt regeringens bedömning dock inte anses som någon ersättning för omsatt vara eller tjänst. Konstnären kan därför inte, och kommer inte heller, som en konsekvens av de förslag om ändrade mervärdesskatteregler på upphovsrättsområdet som regeringen föreslår att vara skattskyldig för ersättningen. Någon särskild regel härom torde inte krävas.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked från 1998-12-22 bedömt om ett auktionsföretag skall vara skattskyldig till mervärdesskatt avseende droit de suite. Bolaget förmedlade konstverk och var därför skyldig att i enlighet med 26 j § upphovsrättslagen utge ersättning som avsåg droit de suite till organisationer som företräder upphovsmännen. Förmedlingen skedde i annans namn. Skatterättsnämnden angav i sin motivering att den prestation som bolaget tillhandahåller utgörs av en förmedlingstjänst. Bolaget förmedlade inte konstverken i eget namn på det sätt som avses i 6 kap. 7 § ML. Enligt upphovsrättslagen är bolaget visserligen skyldigt att betala ersättning avseende droit de suite till berörd organisation men denna ersättning ingår enligt nämndens mening i vederlaget för konstverket och inte i vederlaget för den av bolaget tillhandahållna förmedlingstjänsten. Skatterättsnämnden ansåg därför

<sup>92</sup> I en promemoria från Justitiedepartementet, Upphovsmannens rätt till ersättning vid vidareförsäljning av originalkonstverk (följerätt) – genomförande av direktiv 2001/84/EG (Ds 2006:16), har förslag lämnats på hur direktivet skall införas i svensk rätt. Ändringarna föreslås träda ikraft den 1 januari 2007.

att den aktuella ersättningen avseende droit de suite inte skall beaktas då beskattningsunderlaget för bolagets förmedlingstjänst beräknas.

I den förfrågan utredningen skickat till olika organisationer inom kulturområdet har BUS bl.a. framfört att droit de suite blivit momsbelagd genom en fråga till en lokal skattemyndighet. Skattemyndighetens svar blev att mervärdesskatt ska tas ut och med stöd av huvudsaklighetskriteriet blev momsen 25 procent. Droit de suite kom att betraktas som en del av varan, konstverket, och följderna blev att kundens kostnad till följd av droit de suite istället för 5 procent kom att öka till 6,25 procent. Samtidigt konstaterades att droit de suite i sig varken är en vara eller en tjänst och den torde därför inte omfattas av mervärdesskattesystemet. Den konkreta innebörden blev att mervärdesskatten inte fördes vidare i kedjan till den slutlige mottagaren av denna ersättning (rättighetsinnehavaren). Istället skulle handlare och auktionsföretag leverera in mervärdesskatten och sedan vidarebefordra droit de suite till BUS utan mervärdesskatt. I BUS verksamhet skulle BUS hantering av droit de suite, dvs. den tjänst BUS utför åt rättighetsinnehavaren, beläggas med 25 procent mervärdesskatt. Denna fördes vidare till rättighetsinnehavaren som en kostnad för denne. Om avdragsrätt inte föreligger hos mottagaren blir det en ren kostnad. Detta system måste enligt BUS uppfattas som märkligt. En upphovsrättslig ersättning som inte skall omfattas av mervärdesskatt beläggs med den högsta momssatsen, samtidigt sker inskränkningar i avdragsmöjligheten för ingående skatt och konstnären får en momskostnad. BUS menar att detta bör rättas till och att det enklaste sättet är att belägga droit de suite med 6 procent mervärdesskatt. Denna kan då hanteras i alla led och transaktioner där droit de suite ingår. Detta skulle enligt BUS inte leda till några problem utan skulle fungera på samma sätt som deras nuvarande systemet för reproduktionsersättning. Upphovsrätten får en mervärdesskatt på 6 procent medan varans mervärdesskatt kan variera.<sup>93</sup>

---

<sup>93</sup> BUS fullständiga yttrande finns i bilaga 4 till utredningens delbetänkande.



## Utredningens överväganden

Även om transaktioner som beskrivs ovan enligt BUS inte längre ger upphov till några större problem menar man att tillämpningen skulle kunna förbättras om det angavs i lagen att mervärdesskatten på droit de suite är 6 procent.

En utgångspunkt för utredningens arbete är att inte i detta sammanhang utvidga tillämpningsområdet för reducerad skattesats om inte gränsdragnings-/konkurrensproblem av viss omfattning kan lösas. Det är även viktigt att eventuella utvidgningar inte heller skall föreslås om det finns risk för att de nya reglerna kan föra med sig värre avgränsningsproblem än de man löser genom förslaget till lagändring.

Ett skäl som talar mot att föreslå en lagändring är att det överhuvudtaget är tveksamt om det är möjligt och lämpligt att lagstifta om denna företeelse. I sjätte direktiv finns inga särskilda momsregler avseende droit de suite. Av uppgifter om tillämpningen i andra EG-länder framgår att det finns vissa skillnader mellan länderna.<sup>94</sup> Skälet till detta kan vara att det inte är självklart hur droit de suite egentligen skall kategoriseras i mervärdesskatt-sammanhang.

En särskild regel om skattesats för droit de suite skulle enbart kunna omfatta separata omsättningar mot vederlag av droit de suite. I tillämpningen har droit de suite ansetts ingå i beskattningsunderlaget för omsättningen av konstverket. Den ersättning som konstnären får har vidare inte ansetts utgöra ett vederlag för en omsättning. Vid en sådan bedömning finns ingen separat beskattningsbar omsättning avseende droit de suite. Då finns ingen anledning att ha en särskild bestämmelse om skattesatsen på omsättningar avseende droit de suite. Så länge droit de suite inte är reglerad i EG:s mervärdesskatteregler är det dock enbart genom rättspraxis, slutligen i EG-domstolen, som besked kan ges om hur en ersättning avseende droit de suite skall hanteras mervärdes-skattemässigt.

Även om man skulle anse att en separat omsättning mot vederlag avseende droit de suite föreligger, torde det saknas stöd i sjätte direktivet för att använda en reducerad skattesats på ett sådant tillhandahållande. Som nämnts ovan saknas särskilda bestämmelser om droit de suite.

---

<sup>94</sup> Se bl. a. Terra, B, VAT and the resale right for the benefit of the author of an original work of art, VAT Monitor nr 4, 1998.

Bestämmelsen om reducerad skattesats i artikel 12.3 c avser vissa särskilt angivna leveranser av konstverk. Det som avses är således försäljningen av själva konstverket (varan). I enlighet med artikel 12.3 a samt punkten 8 i bilaga H är det möjligt att tillämpa reducerad skattesats på ”Tjänster som tillhandahålls av eller royalties till författare, kompositörer och utövande konstnärer”. De form- och bildkonstnärer som erhåller droit de suite vid överlåtelser av konstverk är inte författare eller kompositörer och bör inte heller kunna anses utgöra utövande konstnärer. Detta särskilt med hänsyn till att direktivets bestämmelser om möjligheter till reducerad skattesats skall tolkas restriktivt.<sup>95</sup> Även om man skulle anse att droit de suite är en slags royalty kan därmed inte artikel 12.3 a och punkten 8 bli tillämpliga. Dessutom är varken artikel 12.3 c eller punkten 8 i bilaga H tillämpliga i flera led.

Sammanfattningsvis finns det vissa oklarheter om hur en ersättning avseende droit de suite skall behandlas mervärdesskattemässigt. Det framstår, med tanke på den nuvarande EG-rättsliga regleringen, inte som möjligt att genom en särskild bestämmelse om skattesats på droit de suite nu lösa de problem som framförts. Utredningen lägger därför inte fram något förslag i detta hänseende.

#### 4.6 Transport i skidliftar

**Utredningens förslag:** Den särskilda bestämmelsen om skattesats för transport i skidlift tas bort. Sådana omsättningar kommer därmed att beskattas med den skattesats som gäller för tjänster avseende idrott respektive persontransport.

**Rekommendationen i delbetänkandet:** En enhetlig skattesats om cirka 21,7 procent införs för alla skattepliktiga transaktioner.

#### Remissinstanserna:

TCO anför att transport i skidliftar tillhör den kategori tillhandahållanden där den lägre momsens kan ifrågasättas. Man menar att det är tveksamt om momssänkningen haft önskade effekter när det

<sup>95</sup> Se även avsnitt 4.5.7. Angående restriktiv tolkning se mål C-83/99, Kommissionen mot Spanien, REG 2001, s. I-445, punkterna 18–20.

gäller regionalpolitik, sysselsättning och stimulans av turismen. Svensk Turism AB och SLAO framför å andra sidan som sin mening att en höjning av momsens inom turismområdet skulle leda till prishöjningar som betecknas som förödande. Ett sätt att minska avgränsnings-/rättsproblemet vore att likställa transport i skidliftar med idrottsanläggningar som har 6 procent moms.

#### 4.6.1 Nuvarande regler m.m.

Av 7 kap. 1 § andra stycket 2 ML framgår att skatt skall tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för transport i skidliftar.

I prop. 1991/92:50 konstaterade regeringen att den höjning av mervärdesskatten som genomfördes genom att de s.k. reduceringsreglerna för hotell- och restaurangtjänster slopades och skatteplikt infördes för personbefordran hade inneburit väsentligt ökade kostnader för turism i Sverige. Departementschefen anförde att skidliftsverksamhet, som är av vital betydelse för den svenska fjällturismen, då inte mervärdesbeskattades i vissa andra länder med vilka Sverige konkurrerar om vinterturismen. I propositionen föreslogs att mervärdesskatten avseende personbefordran skulle sänkas till 18 procent. När det gällde skidliftar konstaterades att eftersom det ibland kunde finnas fall där det var tveksamt om skidliftar kunde inordnas under begreppet personbefordran borde det anges särskilt att sänkningen även omfattade skidliftar. Det förhållandet att skidliftar i vissa fall kan användas för andra ändamål utanför skidsäsongen skulle inte föranleda att verksamheten beskattades på annat sätt (a. prop. s. 8 samt 15). Sänkningen genomfördes den 1 januari 1992.<sup>96</sup> Som ett led i att stabilisera den svenska ekonomin höjdes sedan den reducerade skattesatsen för bl.a. skidliftar från 18 till 21 procent den 1 januari 1993.<sup>97</sup>

Skattesatsen 12 procent infördes den 1 juli 1993 för bl.a. transport i skidliftar, personbefordran och hotelltjänster.<sup>98</sup> I Finansutskottets betänkande 1992/93:FiU30 anfördes som skäl att det var angeläget att förbättra den svenska turistnäringens konkurrenskraft (s.128 f). I betänkandet angavs bl.a. följande.

Det är utskottets uppfattning att en omläggning av mervärdesskatten med här angiven inriktning verksamt skulle bidra till att stimulera

<sup>96</sup> SFS 1991:1755, 1991/92:SkU5.

<sup>97</sup> SFS 1992:1477, prop. 1992/93:50 bil. 5, 1992/93:FiU1, 1992/93:SkU18, rskr. 1992/93:158.

<sup>98</sup> rskr. 1992/93:447, SFS 1993:772.

turismen i Sverige. Dels innebär det en ytterligare stimulans, utöver vad den förändrade kronkursen medfört för utlänningars turistande i Sverige, dels bidrar det till att svenskarna i större utsträckning turistar i Sverige. Studier har visat att ökad turism ger stora regionalpolitiska effekter. Det är få branscher som har en sådan regional spridning som turistnäringen. Det är dessutom i hög grad en näring för småföretagen. Därmed kan sysselsättningseffekten bli betydande och få en stor regional spridning.

I prop. 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet* lämnades förslag på vissa ytterligare anpassningar av mervärdesskattelagen som behövde göras till följd av Sveriges medlemskap i EU. I de fall omsättningar inom idrottsområdet skulle beskattas föreslog regeringen att den reducerade skattesatsen om 6 procent skulle tillämpas. I sitt yttrande över lagrådsremissen ansåg Lagrådet att transport i skidliftar torde kunna anses som en tjänst varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Efter att Lagrådet vid föredragningen blivit upplyst om att skattesatsen tolv procent även fortsättningsvis skulle tillämpas på omsättningen förordade Lagrådet att det särskilt borde anges i den bestämmelse som reglerade den reducerade skattesatsen för utövande av idrott att därmed inte avsågs transport i skidliftar. Regeringen följde inte Lagrådets förslag utan uttalade att transport i skidliftar i mervärdesskattehänseende betraktas som personbefordran och att det inte var nödvändigt med något särskilt angivande om detta i lagtexten. Den nya bestämmelsen om tillämplig skattesats vid utövande av idrott var således inte avsedd för transport i skidliftar (s. 54 och 56).

Den 1 januari 2001 sänktes skattesatsen på personbefordran till 6 procent för att balansera de nackdelar en föreslagen höjning av dieselskatten enligt regeringens uppfattning kunde innebära för kollektivtrafiken och annan yrkesmässig trafik.<sup>99</sup> Skattesatsen för transport i skidliftar berördes inte i sammanhanget utan lämnades oförändrad.

---

<sup>99</sup> SFS 2000:1357, prop. 2000/2001:1, bet. 2000/01:SkU7, bet. 2000/01:FiU1, rskr. 2000/01:106.

#### 4.6.2 Delbetänkandet m.m.

I utredningens delbetänkande har redovisats att företrädare för skidliftsbranschen i olika sammanhang uttalat starkt missnöje över att transport i skidliftar beskattas med 12 procent medan mervärdesskatt för omsättning av i första hand idrott, men även för personbefordran, tas ut med 6 procent.

En utförlig redovisning av bestämmelsens tillämpning samt de synpunkter och problem som framkommit lämnas i delbetänkandet, s. 174–178 samt bilaga 2 avsnitt 2.

I ett ärende som har ingivits till Finansdepartementet och senare överlämnats till utredningen (dnr Fi2002/418) har Svenska Liftanläggningars organisation (SLAO) framfört argument för att momsen på transport i skidliftar skall sänkas till 6 procent. SLAO uppger bl.a. att det är orättvist att inte skidåkning momsmässigt behandlas som idrott (jämförbar idrottsverksamhet beskattas med 6 procent). Detta uppges särskilt innebära en nackdel för ungdomar eftersom drygt två tredjedelar av utförsåkarna är under 30 år. Vidare framförs att liftanläggningarna är mycket betydelsefulla för fjällturismen och svarar för en stor del av sysselsättningen i många glesbygdskommuner. Momsen uppges påverka turisternas val av resmål vilket även påverkar nyinvesteringar och sysselsättningen i svenska turistanläggningar. Svenska skidanläggningar har enligt SLAO beskattningsmässigt sämre förutsättningar än norska anläggningar. SLAO uppger också att skidanläggningarna kommer att sänka liftkortspriserna om momsen sänks.

Finansdepartementet har överlämnat ytterligare ett ärende till utredningen i samma fråga (dnr Fi2002/3371). I ärendet hemställer företrädare för Älvdalens kommun, Härjedalens kommun, Åre kommun och Malungs kommun att momsen på transport i skidliftar skall sättas ned till 6 procent.

Skattesatsen för transport i skidliftar har under de senaste åren varit föremål för ett antal motioner och frågor i riksdagen.

I delbetänkandet redovisas att Kammarrätten i Sundsvall i en dom från den 10 augusti 2004 ansett att skattesatsen 6 procent skall gälla vid försäljning av liftkort enligt nuvarande bestämmelse. Bakgrunden är att Kammarrätten bedömde att den tjänst som liftkortskonsumenten efterfrågar är möjligheten till utförsåkning, och att liftransporten därför enbart borde anses utgöra ett medel att på bästa sätt utnyttja denna tjänst. Kammarrätten menade

därför att skattesatsen skulle bestämmas utifrån vad som gäller tjänster på idrottsområdet.

Regeringsrätten har emellertid i en dom den 31 mars 2006 med ändring av kammarrättsdomen klargjort att skattesatsen 12 procent enligt nuvarande regler skall tillämpas på försäljning av liftkort vid skidanläggningar (mål nr 6075-6076-04). Regeringsrätten ansåg att den nu gällande specialregeln om en särskild skattesats för transport i skidlift inte kan ha varit avsedd att omfatta enbart själva lifttransporten. Syftet måste ha varit att den skulle omfatta skidliftsverksamhet i vid bemärkelse och således innefatta även eventuella andra prestationer som tillhandhålls till den som köper ett liftkort. En sådan tolkning kunde heller inte anses oförenlig med ordalydelsen av bestämmelsen. Skatt skall därför enligt Regeringsrätten tas ut med 12 procent på den eller de prestationer som normalt kan anses ingå vid tillhandahållande av liftkort.

I sjätte direktivet finns bestämmelser om reducerad skattesats i artikel 12.3 a och bilaga H, där bl.a. i punkterna 5 ”transport av passagerare och medfört bagage”, 12 ”Tillträde till sportevenemang” och 13 ”Utnyttjande av sportanläggningar” preciseras de varor och tjänster där reducerad mervärdesskatt kan införas. Direktivet ger därmed, enligt Regeringsrättens ovan nämnda dom, utrymme för att föreskriva om reducerad skattesats för den eller de prestationer som tillhandhålls den som köper ett liftkort, dvs. såväl för lifttransporten som för möjligheten till utförsäkning i preparerade nedfarter. Regeringsrätten ansåg i domen vidare att det förhållandet att mervärdesskattesatsen för transport i skidliftar (12 %) är högre än skattesatsen för andra typer av transporttjänster eller andra typer av idrottsanläggningar (6 %), inte kunde anses strida mot de principer som EG-domstolen lagt fast (likabehandlingsprincipen eller principen om skatteneutralitet).

#### 4.6.3 Utredningens överväganden

Utredningen anser inte att de konkreta avgränsningsproblem som har samband med transport i skidliftar, och som har framkommit i delbetänkandet eller i remissyttrandena, är av sådan svårighetsgrad att de isolerat motiverar en lagändring. Ur avgränsnings- och tillämpningssynpunkt skulle det emellertid vara till fördel om särregleringen upphörde och normalskattesatsen infördes även på

detta område, på sätt som generellt rekommenderats i delbetänkandet.

Även om avgränsningsproblemen inte är besvärande är det tydligt att nuvarande regel kan uppfattas som inkonsekvent. De successiva lagstiftningsändringarna på momsområdet har lett till en situation där utövande av idrott generellt beskattas med den lägsta mervärdesskattesatsen, 6 procent, medan utförsäkning kan sägas beskattas med 12 procent genom att denna skattesats tillämpas för liftkortet.

För det fall man anser att transport i skidliftar mervärdesskatterättsligt hör till området för personbefordran, vilket lagstiftaren ursprungligen avsett, kan det också uppfattas som inkonsekvent att mervärdesskattesatsen för personbefordran sedan den 1 januari 2001 är sänkt till 6 procent medan skattesatsen för transport i skidliftar fortfarande är 12 procent. Här måste man dock hålla i minnet att sänkningen till 6 procents skattesats för bl.a. kollektivtrafiken avsågs kompensera för höjningar av skatten på dieselolja, och någon sådan kompenserande skattesänkning kunde inte direkt motiveras vad gäller skidliftanläggningarna.

Ett skäl som fortfarande kan anföras för att mervärdesskatt bör tas ut med just 12 procent för skidliftarna är att den reducerade skattesatsen infördes som ett led i att främja svensk turism. Av samma skäl infördes den reducerade skattesatsen för hotelltjänster, som också den alltså är 12 procent. Transport i skidliftar ingår därför historiskt sett i ett ”turismpaket”.

Utredningen har här ovan konstaterat att avgränsnings- och tillämpningsproblem nu inte kan motivera en ändrad skattesats för skidliftarna. Av Regeringsrättens nämnda dom framgår också att det inte finns EG-rättsliga argument för en sådan ändring. Mot bakgrund av utredningens generella rekommendation i delbetänkandet om en enhetlig skattesats inom alla ekonomiska sektorer kan inte heller skidliftsbranschens argument om nyttan av ytterligare stöd i form av sänkt skatt nu motivera förslag till en sänkt mervärdesskattesats.<sup>100</sup>

Den uppgift utredningen ställs inför är därför att överväga om den nuvarande olikheten i skattesats på skidliftar jämfört med skattesatsen på idrottsanläggningar i allmänhet eller på personbefordran framstår som så inkonsekvent att en lagändring nu ändå är motiverad. Skälet till en förändring är i så fall att skillnaden i

---

<sup>100</sup> Om ekonomiska effekter för turismbranschen, se delbetänkandet avsnitt 13.6.

beskattning mellan transport i skidliftar och idrott/personbefordran inte kan förklaras på ett acceptabelt sätt, vilket får som effekt att systemet inte har acceptans. Också enligt utredningens mening framstår nuvarande skillnader som omotiverade och tillkomna närmast av en slump.

Grundinställningen är att utredningen i det här skedet skall undvika att föreslå andra lagändringar än sådana som kan anses förenliga med utredningens rekommendation om införandet av en enda enhetlig skattesats. Att utjämna skattesatserna så att samma skatt tillämpas för skidliftar som för idrottstjänster i allmänhet eller för personbefordran kan emellertid anses ligga i linje med önskemål om ett enklare och mer konsekvent skattesystem. Åtgärden kan knappast heller anses försvåra en senare övergång till enhetlig skatt. Sammanfattningsvis anser utredningen att det inte finns skäl att tillämpa en högre mervärdesskattesats för transport i skidlift än för idrottstjänster och för personbefordran. Transport i skidliftar bör därför beskattas med den skattesats som gäller för idrott och persontransport.

#### 4.6.4 Den föreslagna ändringen mer i detalj

Hittills har transport i skidliftar reglerats särskilt i mervärdesskattelagen. I tidigare förarbeten har det funnits en koppling till området för persontransport och nedsättningen av skattesatsen på transport i skidliftar har motiverats med önskemål om stöd för turismen. Regeringsrätten har, som framgått ovan, fastslagit att den nuvarande bestämmelsen inte enbart avser själva lifttransporten utan även de andra prestationer som normalt ingår när man köper ett liftkort.

Fråga är om ett jämställande i beskattningshänseende mellan skidliftsanläggningarna och andra idrottsanläggningar medför att en särskild bestämmelse om tillämplig skattesats blir onödig.

Den som köper ett liftkort får normalt möjlighet att utnyttja skidanläggningen i sin helhet och bereds på så sätt möjlighet att utnyttja en idrottsanläggning. Det ingår således andra moment i tjänsten än enbart själva lifttransporten. Huvuddelen av de omsättningar som sker torde avse de situationer när även nedfarterna i skidanläggningen utnyttjas. I sådana fall är det närmast fråga om en tjänst bestående i utnyttjande av idrottsanläggning som bör beskattas med den skattesats som gäller för andra idrottstjänster. Det



kan likväl förekomma att personer som utnyttjar och betalar för transporten i skidliften inte använder sig av nedfarterna i skidanläggningen. Vissa liftar i en skidanläggning kan t.ex. vara öppna även på sommaren. I sådana situationer kan det huvudsakliga inslaget i tjänsten bli transportmomentet. Eftersom både idrotts-tjänster och persontransporter beskattas med 6 procents mervärdesskatt kommer emellertid den som bedriver skidliftsanläggning inte behöva göra några uppdelningar mellan omsättningar som avser persontransport respektive idrott. Om skattesatsen för idrott eller personbefordran ändras så att beskattningen skulle ske med olika skattesatser kan dock detta bli ett problem. I nuläget kan det emellertid inte motivera en särskild bestämmelse för transport i skidliftar. Någon särreglering vad gäller transport i skidliftar är därför inte nödvändig av den anledningen och det föreslås således att bestämmelsen om skattesats vid transport i skidlift tas bort. Sådana omsättningar kommer därmed normalt att beskattas enligt den skattesats som gäller för idrottstjänster respektive tjänster avseende persontransporter.

#### 4.7 Läkemedel

**Utredningens förslag:** Utredningen föreslår att mervärdesskatten på läkemedel blir föremål för utredning i särskild ordning.

**Rekommendationen i delbetänkandet:** I delbetänkandet lämnas en rekommendation om att en enhetlig skattesats om cirka 21,7 procent införs för alla skattepliktiga transaktioner. Ett möjligt alternativ som nämns avseende det nuvarande s.k. kvalificerade undantaget från skatteplikt som tillämpas när läkemedel lämnas ut mot recept är att avskaffa undantaget och istället tillämpa normal-skattesatsen på sådana omsättningar.

#### Remissinstanserna:

*Läkemedelsförmånsnämnden (LFN)* anser att högkostnadsskyddet måste beaktas vid utredning av frågan om att momsbelägga försäljning av läkemedel. Dessutom bör konsekvenserna av att den relativa prisbilden ändras mellan läkemedel och andra behandlings-

metoder i hälso- och sjukvården undersökas. Blir läkemedel relativt sett dyrare är det rimligt att anta att det påverkar de val av behandlingsformer som sker i vården. När LFN prövar om ett läkemedel är kostnadseffektivt enligt 15 § lagen (2002:160) om läkemedelsförmåner m.m. görs en bedömning av läkemedlet i förhållande till andra tillgängliga behandlingsmetoder. Om läkemedel momsbeläggs blir kostnadseffektiviteten jämfört med andra behandlingsmetoder sämre. Följden kan bli att enskilda läkemedel som med dagens momsregler skulle omfattas av läkemedelsförmånen inte skulle göra det om läkemedel beläggs med moms. *Läkemedelsverket* har i sitt remissvar angivit att de i nuläget inte har några synpunkter utan avvaktar slutbetänkandet. *Stockholms universitet, juridiska fakultetsnämnden* menar att gränsdragning mellan livsmedel och läkemedel inte bör vara så komplicerat. *Apoteket AB* anser att det inte framförts tillräckliga skäl för att slopa undantaget för läkemedel. Enligt Apotekets uppfattning är de utrednings- och gränsdragningsproblem som utredningen pekat på avseende omsättning av läkemedel mot recept överdrivna. Definitionerna av sjukhus och recept har klargjorts av de förhandsbesked som meddelats. Enligt Apotekets uppfattning föreligger inte några särskilda svårigheter vad gäller gränsdragningen mellan sådana läkemedel som omfattas av undantaget och andra varor. Vad som är läkemedel definieras i livsmedelslagen. Denna definition ger enligt Apotekets uppfattning inte i sig upphov till några skattetekniska svårigheter utan fungerar väl. Vidare anser Apoteket att den nuvarande ordningen inte ger upphov till några konkurrenssnedvridningar av betydelse. Undantaget syftar i första hand till att begränsa läkemedelskostnaderna för det allmänna. I den mån naturläkemedel och andra preparat accepteras som läkemedel och också tillhandhålls mot recept omfattas dessa också av undantaget från skatteplikt.

#### 4.7.1 Nuvarande regler, m.m.

Enligt 3 kap. 23 § 2 ML undantas från skatteplikt omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning.

Av 10 kap. 11 § ML framgår att den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor och tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag

enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt bl.a. 3 kap. 23 § 2 ML.

Denna reglering innebär att ifrågavarande läkemedel blir vad som brukar kallas kvalificerat undantagna från skatteplikt. Ett annat stundom använt uttryckssätt är att 0-skattesats tillämpas. När läkemedlen omsätts redovisas ingen utgående skatt, men den skattskyldige har ändå rätt att dra av all ingående skatt. Omsättningen kan således sägas vara helt fri från mervärdesskatt.

Bestämmelserna gäller, som framgått, endast läkemedel som ”lämnas ut enligt recept”. Om ett läkemedel är receptbelagt eller inte saknar i princip betydelse, avgörande är om utlämnandet sker mot recept. Även ett receptfritt läkemedel kan således omsättas skattefritt, om recept ändå föreligger. Skattefrihetsbestämmelsen avser såväl läkemedel som skall användas av människor som läkemedel avsedda för djur.

För övriga läkemedel, således sådana som omsätts på annat sätt än att de kan anses utlämnade enligt recept, gäller vanliga mervärdesskatteregler vilket innebär att skattesatsen är 25 procent.

När det gäller bakgrunden till bestämmelserna, som är av gammalt datum, kan följande noteras.

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

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

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

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

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

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

Vid införandet av mervärdeskatt i Sverige föreslog departementschefen i prop. nr 100 år 1968 med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m. (införandet av mervärdeskatt i Sverige) att undantaget för läkemedel utan ändring skulle föras över till mervärdeskatten. Undantaget för läkemedel skulle således få samma omfattning som i varuskattehänseende och enbart omfatta försäljning enligt recept och till sjukhus (s. 107).

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

I prop. 1989/90:111 *Reformerad mervärdeskatt m.m.* konstaterades att undantaget från skatteplikt för vissa läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus avviker från vad som föreskrivs i EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv. Departementschefen menade att övervägande skäl talade för att undantaget borde bibehållas (s. 108).

Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna konstaterade i betänkandet SOU 1994:88 *Mervärdeskatten och EG* att det sjätte direktivet inte innehåller någon motsvarighet till det svenska undantaget från skatteplikt för läkemedel. Utredningen ansåg att eftersom Sverige i anslutningsfördraget med EG erhållit rätt att från skatteplikt undanta läkemedel när det säljs från sjukhus

eller mot recept kunde den svenska regeln behållas (s. 118). Regeringen gjorde i prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG* samma bedömning (s. 95).

Undantaget för läkemedel har behandlats i avsnitt 6.1 i delbetänkandet där det bl.a. framgår att det framförts kritik mot att naturläkemedel som skrivs ut av läkare och hämtas ut från apotek beskattas med 0 procent medan skattesatsen för försäljningen av samma produkt i hälsokostaffär är 25 procent.

Det framgår också att det förekommer avgränsningsfrågor mellan läkemedel, naturläkemedel och livsmedel. Om en produkt anses utgöra naturläkemedel tillämpas vid vanlig försäljning normalskattesatsen, och således inte den skattesats om 12 procent som gäller för livsmedel. Detta kan medföra att t.ex. en hälsofil som enligt beslut av Läkemedelsverket klassas som naturläkemedel skall beskattas med högre skattesats än innan beslutet.

En företrädare för ett företag som säljer naturläkemedel har i ett e-brev till utredningen framfört synpunkter om att det råder en konkurrenssnedvridning mellan apotek och andra företag i branschen som säljer naturläkemedel. Naturläkemedel säljs fritt i hälsobutiker, livsmedelshandeln och apotek. Den situation som råder sedan 2003 medför dock att naturläkemedel som skrivs ut av läkare och lämnas ut på apotek behandlas på samma sätt som vanliga läkemedel (kvalificerat undantagna).

Regeringsrätten har i RÅ 2003 ref. 29 klargjort att även läkares beställning av läkemedel mot s.k. rekvisition för användning i verksamheten omfattas av undantaget från skatteplikt. Det skattefria området skall anses omfatta detaljhandel med läkemedel till – förutom sjukhus – såväl patienter som läkare.

EG-domstolens har i dom i mål C-481/98 *Kommissionen mot Frankrike* [REG 2001 s. I-03369] ansett att det inte strider mot principen om skatteneutralitet att använda olika skattesatser på läkemedel som är ersättningsgilla enligt det nationella sjukförsäkringssystemet och läkemedel som inte är ersättningsgilla, eftersom de inte kan anses som liknande och därmed konkurrerande produkter.

#### 4.7.2 Bestämmelser om läkemedel

Vad som avses med läkemedel framgår av 1 § läkemedelslagen (1992:859). Med läkemedel avses varje substans eller kombination av substanser som tillhandahålls med uppgift om att den har egenskaper för att förebygga eller behandla sjukdom hos människor eller djur, eller kan användas på eller tillföras människor eller djur i syfte att återställa, korrigera eller behandla sjukdom hos människor eller djur i syfte att återställa, korrigera eller modifiera fysiologiska funktioner genom farmakologisk, immunologisk eller metabolisk verkan eller för att ställa diagnos. Definitionen i 1 § läkemedelslagen ändrades från 2006-05-01. Enligt prop. 2005/06:70 (s. 84 f) är inte avsikten att den nya definitionen i läkemedelslagen skall medföra några egentliga förskjutningar i praxis när det gäller vilka kategorier av produkter som är att hänföra till läkemedel respektive andra produkter såsom foder och livsmedel. Ändringen medför dock att även s.k. homeopatika skall betraktas som läkemedel.

Med naturläkemedel har avsetts läkemedel vars verksamma beståndsdelar har ett naturligt ursprung, dvs. utgörs av en växt eller djurdel, bakteriekultur, mineral eller saltlösning. Sådana läkemedel har kunnat godkännas som naturläkemedel.

Genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/24/EG om ändring, avseende traditionella växtbaserade läkemedel, av direktiv 2001/83/EG om upprättande av gemenskapsregler för humanläkemedel införs ett särskilt förenklat registreringsförfarande för traditionella växtbaserade läkemedel. Direktivet har genomförts i svensk lagstiftning genom bl.a. förändringar i läkemedelslagen som har trätt i kraft den 1 maj 2006. De nya bestämmelserna avseende traditionella växtbaserade läkemedel medför att nya regler gäller för en relativt stor andel av de läkemedel som varit godkända som naturläkemedel. De kommer inte längre att kunna hanteras enligt reglerna för naturläkemedel i läkemedelslagen. För övriga godkända naturläkemedel har dock någon förändring inte skett.

Traditionella växtbaserade läkemedel, som inte uppfyller kraven för att godkännas som läkemedel eller för att registreras som homeopatika (enligt 2 b § läkemedelslagen), skall på ansökan registreras som traditionellt växtbaserat läkemedel om förutsättningarna för detta är uppfyllda.

Med växtbaserat läkemedel avses varje läkemedel som innehåller uteslutande ett eller flera växtbaserade material eller en eller flera växtbaserade beredningar som är verksamma beståndsdelar eller ett

eller flera sådana material i kombination med en eller flera sådana beredningar. Med traditionellt växtbaserat läkemedel avses enligt 2 c § läkemedelslagen växtbaserade läkemedel som uppfyller följande kriterier:

- a) läkemedlet har endast indikationer som är lämpliga för traditionella växtbaserade läkemedel, vars sammansättning och ändamål är avsedda och utformade för att användas utan läkares överinseende av diagnos eller ordination eller övervakning av behandlingen,
- b) läkemedlet får endast tillföras i viss styrka och dosering,
- c) läkemedlet är avsett för intag genom munnen, utvärtes bruk och/eller inhalation,
- d) läkemedlet eller en produkt som i huvudsak motsvarar läkemedlet har haft medicinsk användning under en period av minst 30 år, varav minst 15 år i en stat som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inom gemenskapen,
- e) det finns tillräckliga uppgifter om läkemedlets traditionella användning och det är styrkt att medlet inte är skadligt när det används på angivet sätt, och dess farmakologiska verkningar eller effekt förefaller rimliga på grundval av långvarig användning och erfarenhet.

Apoteket har enligt 4 § lag (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. ensamrätt på försäljningen av läkemedel till allmänheten med undantag för godkända naturläkemedel och läkemedel som är godkända som vissa utvärtes läkemedel. Med vissa utvärtes läkemedel avses väl beprövade utvärtes produkter avsedda för behandling av enklare sjukdomstillstånd hos människor eller djur där den eller de aktiva beståndsdelarna har en väletablerad medicinsk användning och en godtagbar säkerhetsmarginal.<sup>101</sup> Här kan ingå exempelvis sårsalvor, antiseptiska medel och ögonbad.

Detaljhandel med läkemedel avseende försäljning till sjukvårdshuvudman eller till sjukhus kan bedrivas av den som har tillstånd till partihandel med läkemedel. Detsamma gäller försäljning av vacciner och serum till andra sjukvårdsinrättningar eller till läkare eller till veterinärer enligt 5 § lag (1996:1152) om handel med läkemedel m.m.

---

<sup>101</sup> Jfr Läkemedelsverkets allmänna råd om godkännande av vissa utvärtes läkemedel för försäljning, LVFS 1995:19.

I SOU 2006:15 har utredningen om detaljhandel med läkemedel (S 2005:07) föreslagit att detaljhandel till konsument med receptfria nikotinläkemedel skall få bedrivas av andra näringsidkare än Apoteket AB. I ett tilläggsdirektiv från den 16 februari 2006 (Dir 2006:25) har utredningen för detaljhandel med läkemedel bl.a. fått i uppdrag att utreda hur gränsdragningen för detaljhandelsmonopolet skall utformas i fråga om växtbaserade läkemedel. Detta med anledning av att de nya reglerna avseende traditionella växtbaserade läkemedel medför att vissa av de växtbaserade naturläkemedel som har sålts i den öppna handeln inte skall registreras i det förenklade förfarandet utan istället skall godkännas enligt reglerna i läkemedelslagen. Detta skulle då enligt reglerna om lagen om handel med läkemedel kunna medföra att de skall omfattas av läkemedelsmonopolet.<sup>102</sup>

Bestämmelser om läkemedelsförmåner finns i lag (2002:160) om läkemedelsförmåner m.m. Enligt 2 § i nämnda lag avses med läkemedel sådana läkemedel enligt läkemedelslagen som är avsedda att tillföras människor. Läkemedelsförmånerna är ett skydd mot höga kostnader vid inköp och skall innebära en reduktion av den enskildes kostnader för sådana varor.<sup>103</sup> Den som är bosatt i Sverige har rätt till förmåner enligt lagen. Vidare har den som inte är bosatt men har rätt till vårdförmåner i Sverige enligt förordning 1408/71 rätt till läkemedelsförmån. Även den som utan att vara bosatt är anställd i Sverige kan med vissa undantag ha rätt till läkemedelsförmån.<sup>104</sup>

I Läkemedelsförmånsnämndens föreskrifter (LFNFS 2003:2) om receptfria läkemedel enligt lagen om läkemedelsförmåner (2002:160) m.m. anges att ett receptfritt läkemedel får ingå i läkemedelsförmånerna endast om Läkemedelsförmånsnämnden fattat beslut om det och fastställt ett försäljningspris för läkemedlet.<sup>105</sup> I LFNFS 2003:4 framgår att ett receptfritt läkemedel skall ingå i läkemedelsförmånen och försäljningspris skall fastställas om förutsättningarna i 15 § lag om läkemedelsförmåner är uppfyllda. Det gäller dock inte läkemedel för rökavvänjning, naturläkemedel eller vissa utvärtes läkemedel som är godkända av Läkemedelsverket.

---

<sup>102</sup> Övergångsbestämmelserna till SFS 2006:256 medför dock att sådana växtbaserade läkemedel som varit godkända som naturmedel och som efter ansökan godkänts som läkemedel enligt läkemedelslagen kan säljas av annan än Apoteket fram till den 30 april 2009.

<sup>103</sup> 5 § i lag (2002:160) om läkemedelsförmåner m.m.

<sup>104</sup> 4 § i nämnda lag.

<sup>105</sup> 3 § i föreskriften.



### 4.7.3 Utredningens överväganden

Som framgått av redogörelsen i delbetänkandet leder dagens särregler (kvalificerade undantag) inom vissa delar av läkemedelsområdet till diverse gränsdragningsproblem. Det gäller bl.a. gränsdragningen mot livsmedelsområdet, och vidare försäljningsformens roll vid avgörande av skatteplikten. I delbetänkandet framförs beskattning av (alla) läkemedel med normalskattesatsen som en tänkbar lösning för att åtgärda de problem som framförts avseende mervärdesbeskattningen av läkemedel. Särskilt om normalskattesatsen också tillämpades inom livsmedelsområdet skulle uppenbart betydande förenklingar då kunna uppnås. Under remissbehandlingen har dock från Apoteket AB:s sida framförts att några särskilda gränsdragningsproblem inte uppkommer för bolagets del med dagens regler. Det är emellertid inte enbart Apoteket AB som påverkas av mervärdesskatten på läkemedel. Vi återkommer till den frågan i det följande.

Som konstaterats i delbetänkandet, och bekräftats vid remissbehandlingen, innebär dock ett slopande av det kvalificerade undantaget för vissa läkemedel betydande ekonomiska konsekvenser, som behöver belysas ytterligare. Exempelvis kan åtgärden riskera att medföra ökade kostnader för läkemedel för vissa sjukhus och andra vårdinrättningar. Privata sjuk- och tandvårdsföretag saknar till skillnad mot landsting och kommuner möjlighet att kompensera sig för momskostnader. Skatteförändringar skulle därför kunna medföra negativa konsekvenser för sådana företag, som skulle behöva kompenseras. En sådan kompensation kommer dock att ske indirekt om ett landsting upphandlar vården, jfr 5 § lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting som innebär att kostnadsökningar kompenseras enligt schablon. Om kostnaden övervältras till landstinget när en sjukvårdsinrättning upphandlar tjänsterna torde således de nämnda effekterna kunna undanröjas.

Vid en momsbeläggning torde vidare kostnaderna för systemet med läkemedelsförmåner påverkas. Detta är kostnader som landstingen idag står för.<sup>106</sup> Merparten av kostnaderna för den totala försäljningen av humanläkemedel finansieras idag via förmåns-

---

<sup>106</sup> Enligt 22 § lag (2002:160) om läkemedelsförmåner ersätts kostnaden för förmånerna av det landsting inom vars område den förmånsberättigade är bosatt.

systemet.<sup>107</sup> Vid en momsbeläggning av läkemedel som säljs mot recept till förmånsberättigade patienter skulle emellertid inte landstingen kunna kompensera sig för momskostnaderna eftersom det inte är landstingen som är förvärvare av läkemedlen i en sådan situation.

Att slopa det kvalificerade undantaget för vissa läkemedel skulle således kunna få betydande ekonomiska konsekvenser. Särskilt måste konsekvenserna för läkemedelsförmånssystemet övervägas, såväl vad gäller landstingen som läkemedelsförbrukarna. En sådan analys har inte kunnat utföras av Mervärdesskattesatsutredningen. Inte heller har utredningen kompetens att kunna utvärdera de synpunkter som under remissbehandlingen framförts av Läke- medelsförmånsnämnden om att den relativa prisbilden mellan läke- medel och andra vårdformer skulle behöva analyseras, då prisför- ändringar kan påverka val av behandlingsformer inom vården.

När det gäller läkemedel för djur, som också omfattas av skatte- friheten på samma villkor som gäller för humanläkemedel, så har djursjukhus och liknande rätt till avdrag för ingående mervärdes- skatt eftersom sådan verksamhet medför skattskyldighet till mer- värdesskatt. Även lantbruk och i många fall travverksamhet och liknande medför skattskyldighet. Någon kostnadsökning bör det därför inte bli i sådana verksamheter om undantaget avskaffas. Däremot skulle kostnaderna öka för läkemedel till djur när det är privatpersoner som köper till sällskapsdjur, hobbyhästar o.d. Det egentliga syftet med den nuvarande skattefriheten torde dock ha varit att hålla nere kostnaderna för läkemedel för människor. Den fördyring som skulle uppstå för ägare av sällskapsdjur etc. vid ett slopande av det kvalificerade undantaget kan därför möjligen anses mindre besvärande, särskilt om en enhetlig mervärdesskatt införs för i princip all annan konsumtion.

Som framhållits i delbetänkandet är det nuvarande kvalificerade undantaget utformat på ett otydligt eller i vart fall komplicerat sätt. Undantaget är inte inriktat på vissa bestämda läkemedel, exempel- vis receptbelagda sådana, utan i stället på det förfarande som används vid omsättningen. Ett och samma läkemedel kan således behandlas olika mervärdesskattemässigt beroende på försäljnings- formen. Receptbelagda läkemedel omfattas i praktiken generellt. Det är däremot mer komplicerat när det gäller sådana läkemedel

---

<sup>107</sup> Enligt försäljningsstatistik från Apoteket uppgick deras totala försäljning av humanläke- medel under 2005 till 29 468 Mkr exkl. moms. Landstingen betalade för 17 025 Mkr avseende receptförmåner för läkemedel.

som kan säljas receptfritt. Om ett receptfritt läkemedel säljs på apotek tas mervärdesskatt ut med 25 procent, men om kunden trots receptfriheten kan uppvisa recept får det kvalificerade undantaget även då tillämpas.

Det bör noteras att tillämpning av det kvalificerade undantaget inte är beroende av om läkemedelsförmåner utgår eller inte. Även ett läkemedel som inte omfattas av läkemedelsförmånerna omfattas således av det kvalificerade undantaget, om det inhandlas hos Apoteket AB och recept kan företes.

Vidare har regeln ansetts innebära att sådana (receptfria) naturläkemedel som kan säljas såväl av apotek som av andra aktörer blir skattefria hos Apoteket AB om läkarrecept kan uppvisas, medan skattesatsen 25 procent tillämpas vid annan försäljning oavsett om läkarrecept kan företes eller inte. Detta synes, som utredningen uppfattat det, ha ansetts vara en följd av att det enbart skulle vara på apotek som recept i egentlig mening kan expedieras.

Det är uppenbart att skillnader av detta senare slag mellan olika aktörer väcker betänkligheter ur konkurrensneutralitetssynpunkt. Även EG-rättsligt kan sådana effekter ifrågasättas, varvid bör påpekas att skillnaderna inte på något sätt kan anses jämförbara med de som EG-domstolen bedömt i det ovan nämnda rättsfallet C-481/98.

Som nämnts pågår för närvarande en utredning om detaljhandeln med läkemedel. I ett delbetänkande har förslag lämnats om att detaljhandelsmonopolet skall avskaffas för receptfria nikotinläkemedel. Omfattningen av monopolet avseende växtbaserade läkemedel skall också behandlas. Den delen av uppdraget skall redovisas i ett delbetänkande senast den 31 december 2006 och uppdraget i övrigt skall redovisas senast den 31 december 2007. För närvarande torde det således finnas en osäkerhet avseende den framtida omfattningen av Apoteket AB:s ensamrätt vid försäljning till allmänheten avseende, åtminstone, dessa läkemedelstyper. Därmed finns också en osäkerhet avseende den kommande omfattningen på problemet med konkurrenssnedvridning vid exempelvis försäljning av naturläkemedel mot recept. Det torde vara uppenbart att en eventuell ytterligare uppmjukning av apoteksmonopolet måste aktualisera frågan vid vilka försäljningsformer som förmånliga mervärdesskatte regler skall kunna få tillämpas.

Den utveckling som påbörjats när det gäller formerna för läkemedelsförsäljningen i Sverige bör, enligt utredningens mening, aktualisera en översyn även av mervärdesskattebestämmelserna. De

nuvarande reglerna har, som framgått, tillkommit för mycket länge sedan. De skulle kunna utformas på ett sätt som är mera neutralt i förhållande till försäljningsformerna. Om undantaget från skatteplikt bör behållas i någon form kan exempelvis övervägas att utforma undantaget så att det omfattar vissa slags läkemedel, exempelvis sådana läkemedel som är receptbelagda, oavsett försäljningsformerna. En sådan regel skulle för övrigt bättre överensstämma med den särskilda övergångsregel som EG-rättsligt utgör stöd för den svenska skattefriheten.

Mot bakgrund av vad som nu sagts anser utredningen att det kvalificerade undantaget från skattskyldighet vid vissa omsättningar av läkemedel bör bli föremål för särskild utredning. Utredningen bör inriktas på att, med beaktande av EG-rätten, åstadkomma en konkurrensneutral beskattningsordning. Tidsmässigt bör en samordning ske med det arbete som pågår för översyn av försäljningsformerna. En utredning bör bl.a. innefatta en närmare analys av vilka konsekvenser och eventuella anpassningsåtgärder som kan komma att aktualiseras inom läkemedelsförmånssystemet, och även de frågor som vid remissbehandlingen av delbetänkandet aktualiserats beträffande påverkan på val av olika vårdformer.

#### 4.8 Gravöppning och gravskötsel

**Utredningens förslag:** Utredningen föreslår att frågan om undantag på gravskötsel övervägs närmare i samband med den fortsatta behandlingen av Mervärdesskatteutredningens betänkande SOU 2002:74

**Rekommendation i delbetänkandet:** Rekommendationen i delbetänkandet är att en enhetlig skattesats om cirka 21,7 procent införs för alla skattepliktiga transaktioner. Någon rekommendation avseende undantaget från skatteplikt för gravöppning görs dock inte i delbetänkandet.

#### Remissinstanserna:

Ingen av remissinstanserna har särskilt tagit upp undantaget för gravöppning och gravskötsel.

#### 4.8.1 Nuvarande regler m.m.

Enligt 3 kap. 23 § 6 ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen.

För sådana tjänster som tillhandahålls av annan finns inga särskilda regler, vilket innebär att tjänsterna är skattepliktiga och normalskattesatsen 25 procent tillämpas.

I betänkandet *Översyn av mervärdeskatten del XI, mervärdeskatten och den offentliga sektorn, skatteskyldighet för film- och videoproduktion m.m.* (SOU 1987:45, s. 111–117) föreslogs att det skulle införas en särskild punkt i anvisningarna till 2 § lag (1968:430) om mervärdeskatt där det framgick att tjänst som tillhandahålls av huvudmannen för allmän begravningsplats avseende gravöppning och gravskötsel inte skulle betraktas som yrkesmässig verksamhet.

I den proposition som behandlade utredningens förslag uttalades följande (prop. 1989/90:111 s. 139):

Några särskilda bestämmelser om skyldighet för kyrkogårdsförvaltningar att tillhandahålla gravskötsel finns inte. Flertalet förvaltningar har dock åtagit sig gravskötsel i betydande omfattning och vanligen genom mycket långfristiga åtaganden.

Åtaganden hos dem som förvaltar allmän begravningsplats och som avser ersättning för gravöppning eller gravskötsel medför inte skattskyldighet enligt KL. Den återstående grunden för att verksamheten skall räknas som yrkesmässig är därför att den skall anses bedriven under rörelseliknande former.

Det bör inte vara i överensstämmelse med grunderna för ML att en verksamhet i vilken huvudman för allmän begravningsplats utför gravöppning skall medföra skattskyldighet. I lagrådsremissen har därför föreslagits att omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel under vissa förutsättningar inte skall betraktas som yrkesmässig verksamhet. Lagrådet har anfört att ifrågavarande tjänster är att betrakta som yrkesmässiga och att i den mån ett undantag på denna punkt är behövligt detta bör ske i form av ett undantag från skatteplikt. Jag ansluter mig till lagrådets uppfattning i denna del och föreslår därför att tjänst avseende gravöppning och gravskötsel undantas från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för allmän begravningsplats.

Ett undantag från skatteplikt infördes därmed för de aktuella tjänsterna fr.o.m. den 1 januari 1991 (SFS 1990:576, prop. 1989/90:111, SkU 31).

I betänkandet *Mervärdesskatten och EG* (SOU 1994:88) gjordes bedömningen att det var möjligt att behålla undantaget vid Sveriges anslutning till EG. Av betänkandet (s. 172–174) framgår bl.a. att med allmän begravningsplats avsågs enligt 1 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144) sådan begravningsplats som är anordnad av pastorat eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan, av kommun eller annars av det allmänna. Av 2 kap. 13 § i nämnda lag angavs att gravöppning endast får ske genom innehavaren av begravningsplatsens försorg.

Vidare konstateras att sjätte direktivet inte innehåller något undantag från skatteplikt för ifrågavarande verksamhet. Däremot finns en övergångsregel i artikel 28.3 b samt bilaga F punkten 8 enligt vilken vissa av de äldre medlemsstaterna får fortsätta att undanta tillhandahållande av varor och tjänster till offentliga subjekt som ansvarar för anordnande, byggande och underhåll av begravningsplatser, gravar och minnesmonument över krigsoffer. Det anges också att kommissionen förslagit en regel i artikel 13 C som gör det möjligt för samtliga medlemsstater att införa ett sådant undantag (COM (92) 215 final).

När det gäller den svenska bestämmelsens överensstämmelse med EG-rätten anges följande:

Det finns skäl att anta att Kommissionens ovan belysta förslag kommer att resultera i den ändring som Kommissionen eftersträvar. Detta skulle innebära att tillhandahållande av varor och tjänster till offentliga subjekt som ansvarar för ifrågavarande verksamhet skulle undantas från skattskyldighet.

Det svenska undantaget avser emellertid de fall då tjänster hänförliga till denna verksamhet tillhandahålls av offentliga subjekt. Eftersom huvudman för allmän begravningsplats får anses utöva verksamheten i sin egenskap av offentlig myndighet – huvudman för allmän begravningsplats kan som nämnts endast vara pastorat, kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan, kommun eller eljest det allmänna – ryms däremot det svenska undantaget under artikel 4.5. Enligt detta artikelrum anses stater, regioner, kommuner och andra offentliga subjekt inte som beskattningsbara personer såvitt avser verksamheter eller transaktioner som de utövar i sin egenskap av offentlig myndighet. Härifrån stadgas endast två undantag (artikel 4.5 andra och tredje styckena), nämligen för konkurrensnedvridningssituationer och för vissa i bilaga D angivna verksamheter. Med hänsyn till verksamhetens natur och då Kommissionen enligt ovan funnit att undantag för tillhandahållanden till offentliga subjekt, som ansvarar för ifrågavarande verksamhet, inte föranleder någon påtaglig konkurrensnedvridning kan sådan svårligen tänkas uppstå lättare vid dylika tillhandahållanden av offentligt subjekt. Verksamheter som avser gravöppning eller grav-

skötsel återfinns inte heller bland de verksamheter för vilka, enligt bilaga D, obligatorisk skattskyldighet normalt föreligger även för offentliga subjekt. Med hänsyn till det anförda finns således utrymme för att behålla det svenska undantaget för gravöppning eller gravskötsel.

I samband med stat-kyrkareformen ändrades bestämmelsen i 3 kap. 23 § 6 ML fr.o.m. den 1 januari 2000 (SFS 1999:959, prop. 1998/99:124, bet. 1999/2000:KU5, rskr 1999/2000:45). Ändringen var föranledd av en ny definition av huvudman i 1 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144) samt att det i 2 kap. 2 a § i nämnda lag skulle framgå att även annan än huvudman kan inneha allmän begravningsplats. Med huvudman avses enligt 1 kap. 1 § begravningslagen församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan eller kommun som skall anordna och hålla begravningsplatser för dem som är folkbokförda inom ett visst område.

Allmänna begravningsplatser kan innehas och förvaltas av såväl huvudmän som andra innehavare. I prop. 1998/99:124, *Staten och trossamfundet – stöd, medverkan inom totalförsvaret, m.m.*, anges att det inom varje förvaltningsområde enbart kommer att finnas en huvudman. När en kommun är huvudman kan det finnas församlingar som sedan tidigare innehar och förvaltar allmänna begravningsplatser inom kommunens område. Sådana församlingar kommer även efter relationsändringen att vara innehavare av allmän begravningsplats. Det omvända förhållandet är också tänkbart, dvs. att en församling är huvudman medan kommunen innehar en eller flera allmänna begravningsplatser. Om bestämmelsen i 3 kap. 23 § 6 ML inte ändras kommer andra innehavare av allmän begravningsplats att bli skyldiga att ta ut mervärdesskatt för omsättning av tjänster som avser gravöppning och gravskötsel. Det ansågs inte lämpligt att göra en sådan skillnad i beskattningshänseende (s. 97).

#### 4.8.2 Delbetänkandet m.m.

I delbetänkandet behandlas undantaget i avsnitt 7.10 där det framgår att det framförts att undantaget från skatteplikt för gravskötsel medfört en snedvridning av konkurrensen.

Gravvårdsfirmornas Riksorganisation (GRO) har i ett ärende som överlämnats till utredningen från Finansdepartementet (Fi2002/1610 respektive Fi2002:11 dnr 41/03) framfört att undantaget för gravskötsel bör ses över. Enligt GRO medför undantaget

konkurrenssnedvridningar. GRO:s medlemsföretag bedriver utöver försäljning av nya gravvårdar, service inom gravvårdsområdet med bl.a. textkomplettering, reovering, montering etc. GRO har bl.a. uppgivit att de kan ha viss förståelse för att det finns ett undantag för moms för gravöppning och skötsel av graven. Kyrkogårdsförvaltningarna har dock enligt GRO inga klara gränser för detta och har enligt GRO utvidgat verksamheten. Att sköta graven och gravplatsen bör enligt GRO innebära att krattning, rensning, luckring av jord i rabatter etc. dvs. en tjänst i form av arbete av berörd kyrkogårdspersonal som även i de flesta fall svarar för själva gravöppningen. Enligt GRO låter församlingarna försäljning av blommor, vaser, lyktor, kransar m.m. ingå i undantaget liksom tjänster som rengöring av gravöverbyggnaden samt reovering av text och dekor (förgyllning, målning) och montering m.m. Kyrkogårdsförvaltningarna konkurrerar därmed med marknaden i övrigt för sådana produkter. Momsbefrielsen medför då en konkurrenssnedvridning.

I 4 kap. 8 § ML finns en särskild reglering om yrkesmässighet för registrerade trossamfund. Där framgår att registrerade trossamfund inte skall anses bedriva yrkesmässig verksamhet när inkomsten i verksamheten är undantagen från inkomstbeskattning enligt 7 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229). Denna reglering som medför att de registrerade trossamfunden i likhet med ideella föreningar är begränsat skattskyldiga till inkomstskatt och mervärdesskatt infördes den 1 januari 2000 i samband med stat-kyrkareformen (SFS 1999:310, prop. 1998/99:38, bet. 1998/99:KU18, rskr 1998/99:176).

Skatteverket har i Handledning för stiftelser och ideella föreningar 2005, s. 189, angivit att Svenska kyrkan inte är skattskyldig till inkomstskatt för begravningsverksamheten, vilken bl.a. innefattar gravöppning. När det gäller gravskötsel anges att verksamheten till sin karaktär är näringsverksamhet. Verksamheten bedöms dock av Skatteverket ha en sådan naturlig anknytning till den allmännyttiga verksamheten att den normalt inte skall beskattas.

I betänkandet Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74) föreslås att bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML som generellt undantar allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund från mervärdesbeskattning tas bort (s. 311 f). Undantaget för gravöppning och gravskötsel i 3 kap. 23 § 6 ML tas i betänkandet upp som ett exempel på undantag som bedöms som viktiga för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund (s. 247–248). Något ytterligare avseende bestämmelsen i 3 kap.



23 § 6 ML tas inte upp i betänkandet SOU 2002:74 och några förändringar av bestämmelsen föreslås inte.

Det saknas bestämmelser i sjätte direktivet om undantag för gravöppning eller gravskötsel. I bilaga F finns det uppräknat tjänster som tillhandhålls av begravningsentreprenörer och kremationsföretag (punkten 6) samt tillhandahållande av varor och tjänster till offentliga organ som har till uppgift att anlägga, bygga och underhålla kyrkogårdar, gravar och monument över dem som avlidit i krig (punkten 8). För svensk del saknas möjlighet att med stöd av artikel 28.3 b införa undantag för de tjänster som finns uppräknade i bilaga F. Det förslag på undantag i artikel 13 C som hänvisas till i SOU 1994:88 har inte blivit infört i sjätte direktivet.

Artikel 4.5 i sjätte direktivet har i SOU 1994:88 använts som stöd för ML:s undantag. Enligt nämnda artikel skall regionala och lokala myndigheter och övriga offentlighetsorgan inte anses som skattskyldiga när det gäller offentlig verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter även om de uppbär avgifter. De skall dock ändå betraktas som skattskyldiga om en skattebefrielse skulle leda till konkurrensnedvridningar av viss betydelse.

Av EG-domstolens praxis framgår att två villkor måste vara uppfyllda för att artikel 4.5 skall bli tillämplig, att verksamheten utövas av ett offentlighetsorgan och att verksamheten utövas av detta organ i dess egenskap av offentlig myndighet.<sup>108</sup> EG-domstolen har också klargjort att bestämmelsen i artikel 4.5 inte ger utrymme för någon valfrihet för medlemsstaterna.<sup>109</sup>

#### 4.8.3 Utredningens överväganden

Det nuvarande undantaget i ML gäller för omsättning av tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel. Bestämmelsen kan därmed inte tillämpas vid omsättningar som till huvudsaklig del avser varor, t.ex. vid försäljning av blommor vid kyrkogård.

Det önskemål som framförts av GRO får såsom utredningen uppfattat det främst avse att definitionen av gravskötsel skall ses över så att t.ex. arbeten på gravsten inte kan omfattas av undantaget.

---

<sup>108</sup> Se bl.a. mål C-446/98, Fazenda Publica mot Camara Municipal do Porto, punkt 15.

<sup>109</sup> Mål C-276/98 Kommissionen mot Portugal, punkt 27.

Sjätte direktivet innehåller ingen bestämmelse som ett undantag från skatteplikt för de aktuella tjänsterna kan grunda sig på. En ändrad bestämmelse med en närmare definition av vilka tjänster som avses skulle därmed också sakna stöd i direktivets bestämmelser om undantag från skatteplikt.

I betänkandet SOU 1994:88 gjordes bedömningen att församlingarnas m.fl. tjänster avseende gravöppning och gravskötsel inte utfördes av församlingarna m.fl. i egenskap av beskattningsbar person och att det därför fanns stöd i artikel 4.5 för att någon beskattning inte skulle ske. Efter det har emellertid kyrkan skiljts från staten.

Stat-kyrkareformen har inneburit att Svenska kyrkan lämnar det allmänna och att kommunstatusen upphör för kyrkans församlingar och kyrkliga samfälligheter. Det har också införts en ny associationsform, registrerat trossamfund (prop. 1998/99:124 s. 91). Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund enligt 5 § lagen (1998:1593) om trossamfund. Dessutom finns vissa bestämmelser för kyrkan i lagen (1998:1591) om Svenska Kyrkan.

I begravningslagen (1990:1144) finns bestämmelser om huvudmannaskap och allmänna begravningsplatser. Några bestämmelser som direkt avser gravskötsel finns inte. Däremot anges att gravöppning enbart får ske genom innehavaren av begravningsplatsens försorg 2 kap. 13 §. Huvudmannen skall utan kostnad för dödsboet tillhandahålla bl.a. gravsättning inklusive gravöppning, återfyllning och iordningsställande av öppnad grav i enlighet med 9 kap. 6 § begravningslagen. Kostnaderna för detta täcks genom den begravningsavgift som alla fysiska personer är skyldiga att erlägga till huvudmannen inom det förvaltningsområde där man är bosatt. När innehavaren av en allmän begravningsplats är annan än huvudmannen skall huvudmannen ersätta innehavaren för sådana tjänster som tillhandhålls till dödsbo.

Efter stat-kyrkareformen torde församlingarna inte längre kunna anses som offentligrättsliga organ i direktivets mening. I så fall bör artikel 4.5 inte längre kunna utgöra stöd för att inte ta ut moms på gravöppning och gravskötsel. Detta även om verksamheten om att hålla allmän begravningsplats finns reglerat i lag.

Om de tjänster som idag undantas istället beskattas föreligger inte längre någon risk för konkurrensnedvridning avseende tjänster som avser gravskötsel. Avskaffas undantaget från skatteplikt kommer det dock inte leda till att församlingarnas tillhandahållande av tjänster som avser gravöppning kommer att beskattas.

Begravningsverksamheten där bl.a. tjänster avseende gravöppning ingår finansieras via den begravningsavgift som alla fysiska personer är skyldiga att betala där de är bosatta. Storleken på denna avgift är inkomstrelaterad. Det tas inte ut någon avgift av dödsboet för tjänster avseende gravöppning som kan anses utgöra ett vederlag för en omsättning. Det kan därför ifrågasättas om det finns någon beskattningsbar omsättning avseende tjänster som avser gravöppning och om det inte redan av detta skäl saknas möjlighet att beskatta sådana tjänster, åtminstone i de fall då tjänsterna tillhandahålls till dödsbo.

De särskilda reglerna om att trossamfunden är begränsat skattskyldiga för viss verksamhet torde vidare bli tillämpliga på församlingarnas omsättningar som avser gravskötsel eftersom gravskötsel kan anses ha en naturlig anknytning till kyrkans allmännyttiga verksamhet. Sådana omsättningar anses då inte utförda i en verksamhet som är yrkesmässig enligt ML och medför därför inte skattskyldighet. Församlingarna kommer således inte att bli beskattade för sådana omsättningar om inte bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML också avskaffas.

Ett förslag om att avskaffa den särskilda bestämmelsen om trossamfundens yrkesmässighet lämnades av Mervärdesskatteutredningen i betänkandet SOU 2002:74. Förslaget har emellertid inte medfört någon ändrad lagstiftning. I budgetpropositionen för 2006 aviserades att frågan skulle utredas vidare.

Enligt utredningens bedömning bör frågan om ett eventuellt avskaffande eller ändringar i undantaget för gravöppning och gravskötsel och frågan om de registrerade trossamfundens yrkesmässighet behandlas i ett sammanhang. Mot denna bakgrund anser utredningen att det inte finns skäl att närmare analysera effekterna av en beskattning av tjänsterna och i nuläget föreslå någon separat åtgärd avseende undantaget från skatteplikt.

## 5 Konsekvensanalyser

### 5.1 Allmänt

Kommittéers och särskilda utredares arbete regleras i kommittéförordningens (1998:1474) bestämmelser där det också återfinns bestämmelser som avser kostnadsberäkningar och andra konsekvensbeskrivningar (14–16 §§). Av förordningen framgår att en redovisning skall göras av vad förslagen medför för kostnader eller intäkter för staten eller kommuner, landsting, företag eller andra enskilda. Konsekvenserna skall också redovisas om förslagen har betydelse för bl.a. små företags villkor i förhållande till större företags villkor. I detta avsnitt kommer konsekvenserna av de förslag som redovisats ovan i kapitel 3–4 att behandlas. När det gäller utredningens övergripande förslag i kapitel 2 har en redovisning av konsekvenserna lämnats i kapitel 15 i utredningens delbetänkande (SOU 2005:57).

### 5.2 Konsekvenser för de offentliga finanserna

Samtliga av utredningens förslag har konsekvenser för de offentliga finanserna genom att de var för sig påverkar inkomsterna från mervärdesskattesystemet. Utredningens förslag sammantaget innebär dock att inkomsterna från mervärdesskattesystemet är oförändrade. Detta beror på att de förslag som utredningen lägger med innebär att inkomsterna för staten minskar finansieras genom att den reducerade skattesatsen på livsmedel avskaffas. Samtidigt sänks den generella momssatsen i en utsträckning som medför att statens inkomster från mervärdesskattesystemet totalt sett är oförändrade (dvs. innebär budgetneutralitet).

Utredningen har beräknat att det samlade förslaget innebär att normalskattesatsen kan sänkas från nuvarande 25 procent till 22,9 procent.

Den exakta nivån för en budgetneutral skattesats i samband med ett genomförande av utredningens förslag bör mot bakgrund av bl.a. omfattningen av skatteutgiften för livsmedelsmomsen ses över närmare.

Nedan redovisas vad förändringarna innebär inom respektive område. Först presenteras de förslag som medför minskade skatteinkomster för staten och därefter förslaget som rör livsmedelsmomsen. Det senare medför betydligt ökade skatteinkomster och därmed möjliggörs såväl finansiering av utredningens övriga förslag som en sänkning av normalskattesatsen med drygt 2 procentenheter.

### 5.2.1 Utövande konstnärers framförande av verk

Utredningens förslag innebär att mervärdesskatt skall tas ut för de utövande konstnärernas framförande av upphovsrättsligt skyddade verk. I gruppen utövande konstnärer ingår bl.a. skådespelare, musiker och en rad andra artister. De utövande konstnärernas omsättningar kommer genom förslaget att beskattas med en skattesats om 6 procent. De kommer dock också att få rätt till avdrag för ingående skatt på de inköp de gör för sina framträdanden. I kombination med den låga skattesatsen (6 %) kan därför förslaget inte förväntas ge något tillskott till statsfinanserna.<sup>1</sup>

Det har inte varit möjligt att närmare beräkna de totala effekterna av utredningens förslag utan det blir mer fråga om grova uppskattningar av de statsfinansiella effekterna utifrån uppgifter som utredningen fått från Skatteverket. Verksamhet som bedrivs av utövande konstnärer ingår i SNI-kod 92310 (Konstnärlig, litterär och artistisk verksamhet).<sup>2</sup> I denna SNI-kod ingår således utöver artistverksamhet även annan konstnärlig verksamhet. Bland de näringsidkare som förekommer under denna SNI-kod kan det därför finnas sådana konstnärer som inte är skattskyldiga för omsättningar av egna konstverk.<sup>3</sup> Bland annat av den anledningen har det varit svårt att få fram tillförlitliga underlag för en beräkning av effekterna av utredningens förslag avseende utövande konstnärer.

<sup>1</sup> Jfr avsnitt 13.4 i delbetänkandet. I tabell 13.3 (s. 423) finns en jämförelse av utgående moms i förhållande till ingående moms för företag inom kulturområdet där den största delen av omsättningen beskattas med 6 procent.

<sup>2</sup> SNI betyder Svensk Näringsgrensindelning och bygger på EU:s standard, NACE.

<sup>3</sup> Konstnärer kan enligt 1 kap. 2 a § ML omsätta konstverk utan att bli skattskyldiga om beskattningsunderlaget understiger 300 000 kronor per år.

För näringsidkare som ingår i SNI-kod 92310 kan den totala omsättningen som inte belagts med mervärdesskatt beräknas till ca 721 miljoner kronor. Vid en skattesats på 6 procent uppgår då den utgående skatten till 43,3 miljoner kronor. Den ingående skatten som avser dessa omsättningar kan utifrån summan av företagens kostnader som normalt är momsbelagda uppskattas till ca 89,5 miljoner kronor vid en skattesats på 22,9 procent.<sup>4</sup> Det skulle medföra att den avdragsgilla ingående skatten klart kommer att överstiga den utgående skatten och att en statsfinansiell kostnad i storleksordningen 48 miljoner kronor skulle uppkomma. I detta belopp ingår emellertid, som nämnts, även verksamheter som avser undantagna omsättningar av konstverk, vilket medför att den statsfinansiella kostnaden för förslaget sannolikt är lägre. Det beräknade beloppet får därför ses som ett maxbelopp. Det kan i vart fall inte förväntas att införandet av en skatteplikt för utövande konstnärer medför ett tillskott till statsfinanserna.

### 5.2.2 Konstverk, samlarföremål och antikviteter

Vid beräkning av de statsfinansiella effekterna av förslaget att ändra skattesatsen för upphovsmannens omsättning av konstverk samt för import av konstverk, samlarföremål och antikviteter har underlag från Skattverket och Tullverket använts.

Uppgifterna från Skatteverket avser hur mycket utgående moms med skattesatsen 12 procent som redovisats av fysiska personer med SNI-kod 92310, Konstnärlig, litterär- och artistisk verksamhet. Detta belopp har för 2003 beräknats till 6,71 miljoner kronor.<sup>5</sup> För 2006 kan beloppet beräknas till 7,3 miljoner kronor.<sup>6</sup> Vid en sänkning av skattesatsen från 12 till 6 procent kommer beloppet att halveras. Effekten av en sådan sänkning kan därför

<sup>4</sup> Summan av förvärv som är momsbelagda har uppskattats till 488,7 miljoner inkl moms. Den ingående skatten kan då beräknas till  $488,7/1,25 \cdot 0,229$  vid en antagandet att förvärven är belagda med moms enligt normalskattesatsen.

<sup>5</sup> Under 2003 redovisades 6 342 964 kronor som utgående moms med skattesatsen 12 procent för fysiska personer med denna SNI-kod 92310. Detta belopp har sedan justerats m.h.t. att skattskyldiga med denna SNI-kod även redovisat utgående moms utan att specificera om skattesatsen 12 procent har använts. Detta ospecificerade belopp uppgick under samma period till 12 672 870 kr. Vid antagande att andelen 12-procentsmoms av detta fördelar sig på motsvarande sätt som vid den där skattesatsen framgår av redovisningen utgör 363 565 kronor av denna utgående skatt med skattesatsen 12 procent ( $12\ 672\ 870 \cdot 6,3/219,6$ ). Totalt har därför beloppet beräknats till 6 706 529 kr.

<sup>6</sup> Framskrivningen har skett med hänsyn till utvecklingen av privatkonsumtionen. För 2007 kan beloppet beräknas till 7 304 426. Vid en halvering av skattesatsen skulle beloppet bli 3 652 201 kronor.

beräknas till 3,7 miljoner kronor med avseende på upphovsmannens omsättningar.

När det gäller import av konstverk, samlarföremål och antikviteter har uppgifter tagits fram av Tullverket. De sammanlagda beskattningsunderlagen vid import av sådana föremål uppgick enligt uppgifterna till ca 283 miljoner kronor under 2005. För 2006 kan beloppet beräknas till ca 294 miljoner kronor.<sup>7</sup> Den mervärdesskatt som skall utgå med anledning av importen kan därför till följd av utredningens förslag beräknas minska med ca 17,7 miljoner kronor.

Sammantaget kan därmed skatteuppbörden årligen beräknas minska med 21,3 miljoner kronor hänförligt till import av konstverk, samlarföremål och antikviteter samt upphovsmannens omsättning av konstverk.

Det bör emellertid noteras att i de fall den som förvärvar eller importerar de aktuella föremålen gör avdrag för den ingående skatten enligt ML:s allmänna regler eller har rätt till återbetalning uppkommer inte några effekter för det slutliga skatteuttaget. Används i det efterföljande beskattningsledet marginalmetoden eller saknar förvärvaren rätt till avdrag kommer dock det slutliga skatteuttaget att påverkas.<sup>8</sup> Några närmare uppgifter om avdragsmöjligheter eller beskattningsmetod i efterföljande led är inte möjligt att ta fram. Detta medför emellertid att effekterna på statsfinanserna kan bli något mindre än det ovan beräknade beloppet på 21,3 miljoner kronor och att detta belopp därför kan ses som ett maxbelopp.

### 5.2.3 Skidliftnar

Den statsfinansiella effekten av att ändra skattesatsen för transport i skidliftnar från 12 till 6 procent kan beräknas till 56 miljoner kronor. Vid beräkningen har underlag från SCB avseende SNI-kod 92611 (Skidsportanläggningar) använts. Enligt SCB:s prognos kan den omsättning som redovisas som underlag för 12 procent moms beräknas till 933 miljoner kronor för 2006. Den statsfinansiella effekten har därför beräknats till 6 procent av 933 miljoner kronor.

---

<sup>7</sup> Framskrivning har gjorts med hänsyn till privatkonsumtionen.

<sup>8</sup> Angående effekterna vid de olika beskattningssätten se avsnitt 4.5.5.

#### 5.2.4 Livsmedel m.m.

Utredningens förslag innebär att den reducerade skattesatsen på livsmedel på 12 procent avskaffas. Den statsfinansiella effekten av ett borttagande av denna skatteutgift beräknas till 18,4 miljarder för år 2006.<sup>9</sup>

Utredningen har med hjälp av en mikrosimuleringsmodell, FASIT, i samband med beräkningar av fördelningspolitiska effekter överslagsmässigt beräknat hur mycket den budgetneutrala skattesatsen kan sänkas om normalskattesatsen också omfattar livsmedel. I denna beräkning har beaktats att sänkt normalskattesats även påverkar områden som i dag är undantagna från mervärdesskatt och där mervärdesskatten ingår som en kostnad för företagen. Den sänkta kostnaden kan förväntas övervältras på konsumenterna i form av lägre priser på dessa varor och tjänster.

Utredningens beräkning visar att normalskattesatsen kan sänkas från 25 till 22,9 procent som ett resultat av att livsmedelsmomsen slopas.

Mot bakgrund av de osäkerheter som finns rörande exaktheten för denna beräkning och den i sammanhanget begränsade omfattningen av den inkomstminskning som utredningens förslag i övrigt ger upphov till föreslår utredningen 22,9 procent som ny budgetneutral skattesats. I samband med ett genomförande av utredningens förslag skulle den exakta nivån för normalskattesatsen behöva ses över närmare.

### 5.3 Konsekvenser för företagen

Förslaget som avser skattesatsen på *livsmedel* medför att ett stort antal företag får färre skattesatser att hantera vilket får anses medföra minskade administrativa kostnader för företagen.

Företag som idag redovisar mervärdesskatt med skattesatsen 12 procent hänförlig till leveranser av livsmedel, och som dessutom hanterar ytterligare skattesatser, återfinns inom flera branscher. Några av dessa anges i nedanstående tabell med uppgifter om antal momsregistrerade företag totalt och andel av dessa som hanterar flera skattesatser.

---

<sup>9</sup> Prop. 2005/06:100, bilaga 2. Uppgiften avser s.k. nettovärde, dvs. storleken på motsvarande skattefria transferering som krävs för att fullt ut kompensera de skattskyldiga om skatteavvikelsen togs bort.



**Tabell 5.1 Företag med mer än en skattesats i några branscher med livsmedelsförsäljning under 2003**

SNI-kod	Bransch	Antal	Andel, procent	Alla företag
51170-51390 (Del av G)	Agentur- och partihandel med livsmedel m.m.	1 999	50,4	3 970
52111-52279	Butiks- och stormarknadshandel med livsmedel m.m.	9 579	75,9	12 624
55 (H)	Hotell- och restaurangverksamhet	17 187	73,2	23 492

*Källa:* Skatteverkets rapport 2006:3, tabell 45.

Utöver de branscher som anges i tabellen förekommer försäljning av livsmedel i olika omfattning i en rad ytterligare branscher bl.a. inom jordbruk och fiske. I branscherna ovan är det en relativt stor andel som måste hantera flera skattesatser. Att det medför ökade kostnader för företag att hantera olika skattesatser framgår av de undersökningar som genomförts av Nutek och Skatteverket och som avser kostnader för företagens redovisning av mervärdesskatt.<sup>10</sup> I Skatteverkets undersökning har man funnit att det finns ett tydligt samband mellan företagens kostnader för momsregistreringen och antalet skattesatser de hanterar. Av de momsregistrerade företagen har 78 880 företag eller 9,5 procent redovisat mervärdesskatt med 12 procent på någon del av sin omsättning.<sup>11</sup> För merparten av dessa företag är det livsmedelsmomsen som är orsaken till att mervärdesskatt redovisats med skattesatsen 12 procent. Företag som bedriver hotell- eller campingverksamhet kommer även med utredningens förslag att behöva hantera skattesatsen 12 procent. I övriga situationer kommer emellertid denna skattesats inte längre att bli aktuell och företagen får då färre antal skattesatser att hantera. Antalet företag som behöver hantera mer än en skattesats kommer att minska.

Den nuvarande skillnaden i skattesats mellan omsättning av serveringstjänster och omsättning av livsmedel medför att det uppkommer konkurrenssnedvridningar. Genom att skattenivån för

<sup>10</sup> Skatteverkets rapport 2006:3 Krånglig moms – en företagsbroms? (s. 57 och s. 102) samt Nuteks mätning av företagens administrativa börda StandardKostnadsModellen Underlagsrapport: Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen. I avsnitt 9.2 i delbetänkandet (SOU 2005:57) finns en redogörelse för resultatet av Nuteks mätning.

<sup>11</sup> Källa: Skatteverket, Statistikdatabasen GIN-skatt, uppgifter för år 2003.

dessa omsättningar sammanförs och blir enhetlig kommer dessa konkurrensnedvridningar att upphöra.

Förslaget om slopad livsmedelsmoms och sänkt normalskattenivå till 22,9 procent skulle vid en fullständig övervältring i konsumentpriserna (se avsnitt 3.5.2 om skatteincidens) innebära en prishöjning på lång sikt på livsmedel motsvarande ca 10 procent. En prishöjning i denna storleksordning innebär att konsumtionen av livsmedel, med en relativt låg priskänslighet, enligt den modellanalys på basis av priselasticiteter som utredningen redovisat i delbetänkandet (SOU 2005:57, avsnitt 12.3), skulle minska med några procent.

När det gäller *sänkt normalskattesats* bör detta medföra flera fördelar för merparten av de skattskyldiga. Mer än 70 procent av skattebasen beskattas för närvarande med normalskattesats. Resultatet av förslaget blir därför att en stor majoritet av företagen får en skattesänkning. Hushållens efterfrågan på varor och tjänster som omfattas av en sänkt normalskattesats kan förväntas komma att stiga. Även för företag för vilka mervärdesskatten utgör en kostnad innebär sänkningen en fördel i och med att kostnaderna för verksamheten sjunker. Detta gäller företag som saknar rätt till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatten, t.ex. bostadsföretag, vilket på sikt då påverkar hyror etc.

Det faktum att normalskattesatsen sänks till en nivå som ligger närmare de reducerade skattesatserna (för närvarande 12 % och 6 %) innebär också att de konkurrensnedvridningar som uppkommer mellan omsättningar som beskattas med normalskattesats och omsättningar som beskattas med en reducerad skattesats minskar.

Utredningen redogjorde i delbetänkandet också för att skillnader i normalskattesatsnivå mellan Sverige och andra länder inom EU medför att svenska företag hamnar i ett sämre konkurrensläge.<sup>12</sup> Vid en sänkt normalskattesats i Sverige kommer denna skillnad att bli mindre och därför skulle konkurrensmöjligheterna i vissa avseenden förbättras för svenska företag. Av analysen i delbetänkandet kan också dras slutsatsen att en höjd livsmedelsmoms utgör ett förhållandevis begränsat problem ur gränshandelssynpunkt.

Förslaget om skatteplikt och beskattning med reducerad skattesats för *utövande konstnärers framförande* medför att skattesatsen för sådana omsättningar blir densamma som vid överlåtelse eller

---

<sup>12</sup> Se vidare kapitel 10 samt 15.5.1 i delbetänkandet, SOU 2005:57.

upplåtelse av rättigheterna till framförandet. Därigenom blir det färre avgränsningsproblem som aktualiseras för dem som bedriver artistverksamhet. De utövande konstnärerna kommer att bli skattskyldiga och erhålla rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv som avser omsättningar av framföranden. Många av de företag som idag har sådana undantagna omsättningar är redan idag skyldiga att redovisa mervärdesskatt på grund av andra omsättningar såsom ljud- eller bildrättigheter till framföranden. För dessa företag medför förslaget en förenkling genom att det blir färre sätt som företagets omsättningar beskattas på när undantaget tas bort. Eftersom företagen får en avdragsrätt kommer de inte längre att bedriva s.k. blandad verksamhet. De behöver därmed inte längre göra fördelningar av den ingående skatten på sina förvärv i sin artistverksamhet. Dessa omständigheter medför en minskad administrativ börda för berörda företag.<sup>13</sup> Förslaget innebär emellertid att företag som enbart omsätter själva framträdandet till skillnad mot idag skall vara registrerade och lämna redovisning av mervärdesskatt. I detta avseende innebär förslaget en ökad administrativ börda för de här företagen. Sammantaget bör dock förslaget inte innebära en ökad administrativ börda för de utövande konstnärerna. Den omständigheten att företagen genom förslaget får rätt till avdrag bör minska kapitalbehovet för företag som påbörjar verksamhet och på så sätt underlätta vid nyetablering.

Den föreslagna förändringen avseende *konstverk, samlarföremål och antikviteter* innebär att skattesatsen vid import samt för konstnärens egna försäljningar av konstverk ändras till samma nivå som gäller vid vissa andra typer av omsättningar inom kulturområdet. Ett skäl till förenklingen är att avgränsningsproblemen för dem som bedriver konstnärlig verksamhet skall minska. Avsikten är således att ändringen skall medföra en förenkling jämfört med nuvarande förhållanden. För de omsättningar som berörs finns det fortfarande regler som medför att om omsättningarna av konstverk understiger 300 000 kronor per år behöver moms inte tas ut och redovisas. Möjligheterna att använda sig av denna regel påverkas således inte av förslaget. Den föreslagna förändringen innebär dock en sänkning av skatten vilket skulle kunna medföra att ytterligare konstnärer med låg omsättning av konstverk väljer att vara skattskyldiga till mervärdesskatt. Det skulle emellertid vara helt på fri-

---

<sup>13</sup> Jfr Skatteverkets rapport 2006:3 samt Nuteks mätning av företagens administrativa börda StandardKostnadsModellen Underlagsrapport: Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskattelagen.

villig basis. Förslaget kan inte förväntas innebära någon ytterligare administrativ pålaga för företagen eller att förutsättningarna för små företag försämras i något avseende. Mervärdesskatteutredningen har i betänkandet *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74) förslagit att den nämnda omsättningsgränsen slopas och att en generell omsättningsgräns införs för alla företag med en omsättning som understiger 90 000 kronor. Förslaget har ännu inte medfört någon ändrad lagstiftning, se vidare avsnitt 4.5.6.

Den föreslagna ändringen avseende *skidliftar* innebär att skidanläggningarnas tillhandahållande av liftkort i de flesta fall kommer att beskattas på motsvarande sätt som andra tjänster avseende idrott och i vissa fall persontransporter. Förslaget kan inte anses medföra konkurrensnedvridningar gentemot några närliggande områden. I stort medför förslaget enbart en ändring av skattesatsen för skidanläggningarnas omsättningar och kan därmed inte förväntas innebära en större börda för företagen eller att förutsättningarna för små företag försämras.

Vid skattesatsförändringar kan det övergångsvis uppkomma vissa kostnader för att uppdatera uppgifter i lager- och kassasystem eller liknande. Detta kan uppkomma både med avseende på de föreslagna sänkningarna och den föreslagna höjningen av skattesatsen.

#### 5.4 Administrativa kostnader för myndigheter

Den föreslagna ändringen avseende *livsmedel* medför att gränsdragnings- och tillämpningsproblem gentemot serveringstjänster, råvaror m.m. åtgärdas. Förekomsten av olika skattesatser vid försäljning av livsmedel och vid tillhandahållande av serveringstjänster medför att kontroll av om rätt skatt redovisats är besvärlig, tidsödande och resurskrävande för Skatteverket. Även kontrollen av om skatt redovisats enligt rätt skattesats inom dagligvaruhandeln, där såväl livsmedel som andra varor säljs, kan vara tidskrävande för Skatteverket.<sup>14</sup> Även för Tullverket har den reducerade skattesatsen på livsmedel medfört problem. Förslaget bör därför leda till en minskning av myndigheternas administrativa kostnader.

En sänkning av *den generella skattesatsen* bör för myndigheternas del inte medföra någon ökad administration.

---

<sup>14</sup> Se vidare i delbetänkandet SOU 2005:57, s. 297–299.

Förslaget avseende *utövande konstnärer* är avsett att medföra att regelverket blir enhetligare genom att färre skattenivåer kan bli aktuella för dem som bedriver artistverksamhet. Vissa avgränsningsvårigheter åtgärdas genom förslaget. Problem avseende uppdelningar av den utgående skatten i delar med olika skattenivåer är vanliga inom kulturområdet och medför svårigheter vid tillämpningen. Idag har många som bedriver artistverksamhet en s.k. blandad verksamhet i mervärdesskatt hänseende, vilket medför att fördelningar skall göras av den ingående skatten eftersom den delvis avser ej skattepliktiga omsättningar. Om förslaget genomförs kommer svårigheterna med uppdelning av den utgående skatten i viss mån att minska och fördelningar av den ingående skatten kommer i normalfallet inte att bli nödvändiga vid artistverksamhet. Detta bör underlätta tillämpningen. Skatteverket och andra myndigheter lägger rent allmänt ner betydande resurser för att hantera tillämpningsfrågor till följd av olika skattenivåerna. Ett komplicerat regelverk kräver resurser.<sup>15</sup> En förenklingsåtgärd, som i detta fall, bör därför underlätta för administrationen. En nackdel ur administrativ synpunkt är dock att de utövande konstnärer som idag enbart tillhandahåller framträdanden som undantas från skatteplikt kommer att vara skatt- och redovisningsskyldiga till mervärdesskatt. Detta medför ett ökat antal registreringsärenden och deklARATIONER till Skattverket.

Förslaget om ändrad skattesats för *konstverk, samlarföremål och antikviteter* medför att det blir samma skattesats på överlåtelse av konstverk som det är på överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätten till verket. Det bör därför i viss mån förenkla regelverket och bidra till att systemet blir mer överskådligt.

En möjlig effekt med en lägre skattesats på konstverk är att fler konstnärer kan utnyttja möjligheten i 1 kap. 2 b § ML att bli skattskyldiga för omsättning av verken. Detta kan då leda till att fler konstnärer kommer att vara registrerade som skattskyldiga och lämna mervärdesskatteredovisning. För Skatteverkets del medför det i så fall en ökad administration. Det totala antalet företag med SNI-kod 92310 som redovisar rörelseintäkter i inkomstslaget näringsverksamhet men som saknar momsregistrering uppgår enligt uppgifter hämtade från Skatteverket till 1 715 stycken.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Se vidare kapitel 9 i delbetänkandet.

<sup>16</sup> Antalet är exklusive ideella föreningar som kan ha skattefria omsättningar till följd av andra regler men inte bör kunna använda sig av undantaget för utövande konstnärer eller skattefriheten för upphovsmans omsättning av konstverk.

Detta bör då innefatta samtliga utövande konstnärer och form- och bildkonstnärer som har undantagna omsättningar. Det antal ökade registreringar som kan aktualiseras genom förslagen bör således bli betydligt färre än detta antal.

Förslagen innebär emellertid att avgränsningssvårigheter tas bort och att regelverket blir mer överskådligt när det finns färre olika varianter av beskattning som kan bli aktuell vid konstnärlig verksamhet. Ett komplicerat och svåröverskådligt regelverk medför att det uppkommer olika problem vid tillämpning och kontroll som måste hanteras av myndigheterna. Det medför i sin tur att myndigheterna måste lägga ner resurser för att hantera regelverket. Mot denna bakgrund bör förslagen totalt sett inte medföra en ökad administration för myndigheterna.

När det gäller förslaget om att slopa den särskilda regleringen om *transport i skidlift* leder det i praktiken enbart till att sådana omsättningar istället beskattas med en lägre skattesats. Förslaget bör i vart fall inte medföra en ökad administration för berörda myndigheter.

Sammantaget bör de föreslagna ändringarna medföra att berörda myndigheter behöver använda mindre resurser för att hantera tillämpningsproblem inom mervärdesskatteområdet.

## 5.5 Övriga konsekvenser

Utredningen har genomfört beräkningar av de fördelningspolitiska effekterna av att införa en sänkt normalskattesats som även omfattar livsmedel med hjälp av en mikrosimuleringsmodell, FASIT (se avsnitt 3.6).

De fördelningspolitiska effekterna är små i förhållande till det totala skattebortfallet, men innebär en omfördelning på ca 1 miljard kronor per år till förmån för hushåll utan barn och med relativt höga inkomster.

För att visa hur dessa begränsade effekter skulle kunna utjämnas har utredningen redovisat vissa mindre förändringar inom bostadsbidragssystemen, främst avseende ensamstående med barn och ensamstående pensionärer. Sammantaget innebär detta ett oförändrat eller bättre ekonomiskt utfall i genomsnitt vid den budgetneutrala omläggning av mervärdesskattesystemet som utredningen föreslår jämfört med idag, förutom för vissa pensionärsgrupper som i genomsnitt skulle förlora mellan 200 och 400 kronor per år

och hushållsmedlem. Detta torde i första hand röra sig om hushåll med förhållandevis höga inkomster/låga boendekostnader som saknar rätt till bostadsbidrag.

Av 14 § i kommittéförordningen framgår att om förslagen i ett betänkande påverkar den kommunala självstyrelsen skall konsekvenserna i det avseendet redovisas i betänkandet. Detsamma gäller om förslaget har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags villkor i förhållande till större företags, för jämställdheten eller för de integrationspolitiska målsättningarna, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheten att nå de integrationspolitiska målen. Utredningens förslag bör inte ha någon inverkan av betydelse för den kommunala självstyrelsen, sysselsättningen i offentlig sektor, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för att nå de integrationspolitiska målsättningarna. Förslaget bör inte heller ha några negativa effekter för det brottsförebyggande arbetet.

## 6 Författningskommentar

### **Förslaget till lag om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200)**

#### **3 kap.**

##### *11 §*

Den nuvarande punkten 1 om utövande konstnärers framförande upphävs. Reducerad skattesats införs istället för sådana omsättningar, se 7 kap. 1 § tredje stycket.

#### **7 kap.**

##### *1 §*

I första stycket ändras nivån på normalskattesatsen från nuvarande nivå på 25 procent till 22,9 procent. Sänkningen av skattesatsen har behandlats i avsnitt 3. Ändringen av normalskattesatsen föranleder en ändring av 8 a kap. 9 § ML.

En ändring av normalskattesatsen kan dessutom föranleda att vissa författningsbestämmelser som knyter an till aktuell mervärdesskattenivå kan behöva ses över. Exempel på detta är 5 § förordningen (2002:831) om myndigheters kompensation för ingående mervärdesskatt och 1 § förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Den särskilda regleringen om tillämplig skattesats för transport i skidliftar tas bort i andra stycket. Sådana omsättningar kommer därmed normalt att beskattas enligt den skattesats som gäller för idrott eller persontransporter.

De nuvarande punkterna 3 och 4 i andra stycket flyttas till tredje stycket punkterna 12 och 13. Dessa ändringar är föranledda av att skattesatsen vid import samt vid upphovsmannens eller dennes



dödsbos försäljning av konstverk ändras. I samband med detta har ett förtydligande gjorts för att klargöra att den reducerade skattesatsen enbart avser sådana omsättningar som upphovsmannen eller dennes dödsbo genomför. Ändringarna har behandlats i avsnitt 4.5.4 samt 4.5.5.

I andra stycket tas den nuvarande punkten 5 som avser omsättning av livsmedel bort. Omsättning av livsmedel skall istället beskattas med normalskattesatsen. Ändringen har behandlats i avsnitt 3.

Punkten 6 i tredje stycket ändras som en följd av att undantaget för utövande konstnärers framförande i nuvarande 3 kap. 11 § 1 upphävs.

I den föreslagna punkten 14 i tredje stycket medges reducerad skattesats för utövande konstnärers framförande av sådana litterära eller konstnärliga verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk. Sådana omsättningar är enligt nuvarande ordning undantagna enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Vad som avses med utövande konstnär får i första hand avgöras med hänsyn till begreppets innebörd enligt bilaga H i sjätte direktivet. Bestämmelsen är emellertid på motsvarande sätt som nuvarande 3 kap. 11 § punkten 1 ML enbart tillämplig på framförande av sådana litterära eller konstnärliga verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk. Ledning för tillämpningen kan även hämtas från den praxis som finns avseende det nuvarande undantaget för utövande konstnärer i 3 kap. 11 § 1 ML.

Den reducerade skattesatsen för utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk som är upphovsrättsligt skyddade blir enbart tillämplig när det är den utövande konstnären som omsätter tjänsten. I enlighet med principen om skatteneutralitet skall bestämmelsen kunna tillämpas oavsett i vilken rättslig form den utövande konstnären bedriver sin verksamhet. Den reducerade skattesatsen skall därför tillämpas även när det är den utövande konstnärens bolag som omsätter framförandet. Bestämmelsen kommer däremot inte att vara tillämplig när de utövande konstnärerna deltar som anställda eller underentreprenörer till det bolag som omsätter tjänsten, dvs. när det inte är de utövande konstnärerna själva som driver det bolag som omsätter tjänsten. Bestämmelsen kan dock tillämpas såväl på framförande av en utövande konstnär som av grupper av utövande konstnärer. Vidare-

försäljningar av framträdanden som förvärvats av utövande konstnärer skall inte omfattas av den reducerade skattesatsen.

## 8 a kap.

### 9 §

Ändringen är en följd av att normalskattesatsen ändras (se 7 kap. 1 § första stycket). Bestämmelsen är en spärregel som syftar till att förhindra att reglerna om jämkning kan missbrukas vid försäljning av maskiner, inventarier och liknande investeringsvaror. Enligt den nuvarande lydelsen uppgår spärrbeloppet till 25 procent av försäljningspriset exklusive mervärdesskatt. Den ingående skatt som går att jämka till fördel för den skattskyldige skall inte kunna överstiga den utgående skatten som skall utgå vid försäljningen av investeringsvaran. För att uppnå motsvarande effekt vid en förändrad normalskattesats ändras bestämmelsen.

# Kommittédirektiv



**Översyn av reglerna om reducerade  
mervärdesskattesatser m.m.**

**Dir.  
2002:141**

Beslut vid regeringssammanträde den 28 november 2002.

## Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppdrag att göra en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna och undantagen från beskattning inom mervärdesskatteområdet. I uppdraget ingår att kartlägga de avgränsningsproblem som finns med nuvarande regler. Översynen skall syfta till en begränsning av avgränsningsproblemen. Översynen skall också innefatta en analys av skattesatsernas struktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, fördelningspolitiska och statsfinansiella aspekter. Mervärdesskattens påverkan på konkurrenssituationen mellan och inom olika branscher skall belysas. Utredaren skall lämna de förslag till förändringar som behövs. Vid utformningen av förslagen skall även internationella aspekter på det svenska mervärdesskattesystemet beaktas.

Genom tillsättandet av denna utredning beaktas det tillkännagivande som riksdagen riktat till regeringen i frågan (rskr. 2001/02:199) och skatteutskottets uttalande (bet. 1996/97:SkU6) om att regeringen skall redovisa effekterna av den mervärdesskattelagstiftning inom kulturområdet som trädde i kraft den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10).

## Tillkännagivande och uttalande av riksdagen som utredaren skall beakta

*Riksdagen har riktat ett tillkännagivande till regeringen om att utreda mervärdesskattesatserna*

Av skatteutskottets betänkande 2001/2002:SkU18 framgår att det i flera motioner lämnats förslag om att en översyn av mervärdes-

skattesatserna bör göras. I ett stort antal motioner har krävts att nya grupper av varor och tjänster skall beskattas med reducerad skattesats eller att gränsdragningarna inom lågbeskattade områden ses över. Yrkande har även framställts om att en total översyn av mervärdesskattens konstruktion bör göras i syfte att minska mervärdesskatterelaterade konkurrenssnedvridningar såväl inom landet som i förhållande till EU.

Skatteutskottet redogör i betänkandet för innehållet i lämnade motioner och bakgrunden till nuvarande regler. Utskottet beskriver att systemet blivit alltmer svåröverskådligt och krångligt och att gränsdragningen mellan vad som skall beskattas med reducerad skattesats respektive undantas från beskattning i en del fall framstår som svårbegriplig och orättvis. När ett närbesläktat och näraliggande område beskattas på en högre nivå ger gränsdragningarna ibland upphov till känsliga och vidlyftiga rättvisediskussioner. Utskottet redogör vidare för att skattemyndigheten tvingas till grannlaga avgöranden om huruvida varor och verksamheter skall hänföras till den ena eller den andra gruppen och att näringsidkare ibland lägger ned avsevärda ansträngningar och betydande kostnader på att få till stånd en förmånligare mervärdesskattning av just de varor och tjänster som den näringsidkaren producerar.

Utskottet gjorde sammanfattningsvis följande bedömning (s. 20).

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

Utskottet anser att riksdagen bör rikta ett tillkännagivande om det nyss anförda till regeringen. Härmed får enligt utskottets mening de motioner som behandlas under detta avsnitt i större eller mindre delar anses bifallna eller i vart fall rimligen tillgodosedda.

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

Mot bakgrund av detta tillkännagivande har regeringen i budgetpropositionen för 2003 (prop. 2002/03:01) uttalat att en utredning skall tillsättas senare under hösten 2002 med uppdrag att se över de reducerade mervärdesskattesatserna på det sätt som angivits i tillkännagivandet.

#### *Effekter av 1997 års mervärdesskattelagstiftning inom kulturområdet*

Skatteutskottet uttalade i betänkandet 1996/97:SkU6 Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet att de föreslagna mervärdesskattereglerna på kulturområdet kan komma att vålla gränsdragningsproblem som visar sig först när de nya reglerna varit i gång någon tid. Förslaget innebar att undantaget från skatteplikt för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, balett- eller operaföreställningar eller andra jämförbara föreställningar avskaffades. En reducerad skattesats om 6 procent bestämdes. Riksdagen förutsatte att regeringen noga skulle informera sig om vilka effekter den nya lagstiftningen, som trädde i kraft den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10), skulle få i den praktiska tillämpningen och i lämpligt sammanhang redovisa dessa för riksdagen och föreslå de ändringar som skulle kunna bli påkallade.

#### **Gällande regler om reducerad skattesats och undantag från beskattning inom Sverige och EU**

##### *Systematiken i den svenska mervärdesskattelagen*

Omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inte annat anges, se 3 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Undantagen från beskattning regleras framför allt i 3 kap. ML. Tillämplig skattesats är om inte annat anges 25 procent av beskattningsunderlaget (normalskattesatsen). För vissa uttryckligen uppräknade typer av omsättningar är dock skattesatsen reducerad till 12 respektive 6 procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 § ML). Slutligen finns det även ett fåtal omsättningar som är undantagna från beskattning med rätt till återbetalning av ingående skatt (s.k. kvalificerat undantag eller nollskattesats).

*Varu- och tjänsteomsättning som beskattas med reducerad skattesats*

Med den reducerade skattesatsen 12 procent beskattas omsättning av livsmedel, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och camping, transport i skidliftar och 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-, opera- samt balettföreställningar eller liknande, tillträde till djurparker, viss biblioteks- och museiverksamhet, upplåtelse eller överlåtelse av vissa upphovsrättsliga rättigheter, omsättning av tjänster inom idrottsområdet samt personbefordran.

*Varu- och tjänsteomsättning som undantas från beskattning*

De omsättningar av tjänster och varor som undantas från beskattning finns uppräknade i 3 kap. ML. Undantagen från beskattning finns inom många skilda områden och är inte möjliga att i detta sammanhang redovisa i detalj. Som exempel medges dock undantag från beskattning för vissa tjänster och varor inom fastighets-, utbildnings-, sjukvårds-, bank-, försäkrings-, kultur-, idrotts- och massmedieområdet.

För ett fåtal tillhandahållanden som undantas från beskattning i 3 kap. medges enligt 10 kap. 11 § även återbetalning av ingående mervärdesskatt (s.k. kvalificerat undantag eller nollskattesats). Som exempel kan nämnas framställning av vissa publikationer och omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept.

*EG:s regler om reducerade skattesatser och undantag från beskattning*

EG:s mervärdesskatteregler bygger i likhet med ML på principen att alla omsättningar omfattas av skatteplikt. Omsättningar av varor och tjänster som skall undantas från beskattning respektive får beskattas med en lägre skattesats räknas därför upp särskilt. EG-reglerna inom mervärdesskatteområdet finns framför allt i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräknings-

grund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1), härafter benämnt det sjätte direktivet.

### **Hur förhåller sig mervärdesskattelagens regler till det sjätte direktivet?**

EG:s mervärdesskatterättsliga regler är i huvudsak beslutade i form av direktiv. Enligt artikel 249 i Romfördraget skall ett direktiv med avseende på det resultat som skall uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat men när det gäller form och tillvägagångssätt skall detta överlåtas till de nationella myndigheterna att bestämma.

Eftersom tanken är att det sjätte direktivets regler skall tillämpas på samma sätt i samtliga medlemsstater innebär detta i praktiken att mervärdesskattelagens bestämmelser till sin effekt måste motsvara reglerna i sjätte direktivet. Enligt fast praxis kan bestämmelser i direktiv åberopas av enskilda gentemot staten under förutsättning att bestämmelsens innehåll är ovillkorligt och klart. Direktivet anses i dessa avseenden ha s.k. direkt effekt. Vissa bestämmelser i det sjätte direktivet har ansetts kunna ha sådan direkt effekt gentemot medlemsstaten.

Direktivets regler och de rättsfall som EG-domstolen meddelar skall således ligga till grund för Sveriges regler om undantag, respektive tillämpning av reducerade skattesatser.

Även om det formellt finns en betydande valfrihet för medlemsstaterna att bestämma mervärdesskattenivåerna, kommer systemets utformning i stort att innebära att enskilda medlemsländer ändå måste beakta de skattesatser som gäller i andra EU-länder. Detta beror på att de mervärdesskatteregler som gäller för handeln inom EU:s inre marknad i olika avseenden har till följd att avvikande mervärdesskatter kan skapa konkurrensproblem. Detta är frågor som behandlas av Skattebasutredningen.

### **Vilka skäl har funnits för att införa reducerad skattesats inom olika områden**

Vid skattereformen 1990–91 breddades basen för mervärdesskatten. Principen var att mervärdesskatten skulle vara enhetlig och generell och att undantagen från skatteplikten skulle vara få och

särskilt motiverade (prop. 1989/90:111). I den lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1991 saknades därför regler om reducerade skattesatser och många undantag slopades.

Efter denna tidpunkt har reducerad skattesats införts för vissa typer av transaktioner. Reducerad skattesats har under perioden 1992 till 2002 införts för omsättning av livsmedel, restaurangtjänster (numera normalskattesats), hotell- och campingtjänster, personbefordran, brevbefordran (numera normalskattesats), omsättning och import av konstverk, entréavgifter till biografföreställningar, tjänster inom kultur- och idrottsområdet, inträde till djurparker och omsättning av böcker m.m.

Motivet för en skattesatsförändring har t.ex. varit att den skall få genomslag på priset, att inflationen skall bekämpas, att den ekonomiskt skall balansera andra förslag till åtgärder, att den skall ha positiva fördelningseffekter, att den skall gynna konkurrenskraften för en viss sektor eller på annat sätt fungera som stödåtgärd för vissa sektorer, att den skall ta bort orättvisor i beskattningen eller att den skall stimulera konsumtionen av en viss vara.

Vid de tillfällen nivån på en reducerad skattesats höjts har skälet varit statsfinansiellt, och om en omsättning i stället för att undantas från beskattning ändrats till att beskattas med normalskattesatsen eller en reducerad skattesats har oftast formella skäl varit avgörande (anpassning till EG-regler).

Av ovanstående redovisning framgår att skälet till att en lägre skattesats tillämpas för omsättningen av en viss vara eller tjänst varierar. Det har dock inte gjorts någon mer generell uppföljning av om de motiv som legat till grund för en skattesatsändring fortfarande är relevanta. En bedömning av de samlade effekterna av gjorda förändringar har inte heller gjorts.

### **Reglerna om reducerade skattesatser och undantag från beskattning medför tillämpningsproblem**

Såsom framgår av skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU18 kan avvikelser från normalskattesatsen föra med sig negativa effekter. Dessa skall då vägas mot de positiva effekter som en reducerad skattesats kan innebära för berörda verksamheter.

Riksdagen tar varje år emot ett stort antal motioner om sänkt mervärdesskatt eller undantag från beskattning. Vid den allmänna motionstiden för åren 2000 och 2001 innehöll en majoritet av



mervärdesskattemotionerna yrkanden som hade beröring med skattebasen (skattesatser och undantag). Det kan även noteras att en majoritet av frågor för skriftligt svar ställda av riksdagsmän till finansministern inom mervärdesskatteområdet berört tillämpningen av skattesatser eller undantag från beskattning.

Det är den ofta otydliga gränsen mellan områden med olika skattesatser, eller områden med undantag från skatt, som leder till problem, framför allt för näringsidkarna men också för myndigheterna. Enskilda näringsidkare måste när en vara eller tjänst säljs omedelbart kunna ta ställning till om mervärdesskatt skall tas ut, och i så fall vilken skattesats som skall tillämpas. Misstag i denna bedömning kan få betydande ekonomiska konsekvenser. Det är i praktiken undantagen från beskattning och de differentierade skattesatserna som gör att mervärdesskatten blir svårhanterlig för många skattskyldiga. Eftersom antalet skattskyldiga är mycket stort (antalet mervärdesskatteregistrerade var ca 829 000 i juli 2001), står det klart att systemets komplexitet är resurskrävande.

Sammanfattningsvis tar olika analyser av vilken skattesats som skall tillämpas för en viss transaktion respektive ansträngningar att förändra gällande regler betydande resurser i anspråk framför allt av enskilda näringsidkare men också av skatteförvaltningen, domstolar m.fl.

### Ekonomisk bakgrund till mervärdesskattesystemet

Mervärdesskatten utgör en mycket stor inkomstkälla för staten. För år 2003 förväntas intäkterna uppgå till 175 miljarder kronor. Det kan jämföras med inkomsten för den statliga inkomstkatten som förväntas uppgå till knappt 35 miljarder kronor och inkomsterna av bolagsskatten som förväntas uppgå till ca 60 miljarder kronor. Av den totala basen för mervärdesskatten beskattas 77 procent med normalskattesatsen vilket ger 88 procent av intäkterna, ca 155 miljarder kronor. Av den totala basen beskattas 18 procent med den reducerade skattesatsen 12 procent och genererar 10 procent av intäkterna, 18 miljarder kronor. Skattesatsen på 6 procent tillämpas på 5 procent av den totala skattebasen vilket ger 1,5 procent av de totala intäkterna, 2,4 miljarder kronor. Den genomsnittliga skattesatsen på det mervärdesskattebelagda området uppgår därvid till 21,7 procent. Nuvarande nedsättningar kan således sägas finansieras genom en normalskattesats som är drygt

3 procentenheter högre än vad som skulle krävas i frånvaro av nedsättningar för att generera samma totala intäkter.

Övergripande ekonomiska analyser av effekterna av att tillämpa olika skattesatser har tidigare inte gjorts i Sverige. Däremot har mer begränsade empiriska studier av nedsättningar inom vissa områden genomförts. Det gäller exempelvis nedsättningarna inom turistområdet, som bl.a. studerats i samband med utvärderingen av 1990–91 års skattereform, samt livsmedelsområdet, som bl.a. analyserades av Kommittén för indirekta skatter. Vidare genomförs i Ds 2002:51 ”Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel” en principiell analys av de ekonomiska effekterna av nedsatt mervärdesskatt på ekologiska livsmedel.

För närvarande arbetar Bokpriskommissionen (Ku 2002:01) med att bl.a. följa och granska prisutvecklingen på böcker och tidskrifter m.m. efter den 1 januari 2002 då mervärdesskatten på dessa varor sänktes från 25 procent till 6 procent. I kommissionens uppdrag ingår vidare att redovisa hur det litteraturpolitiska syftet med skattesänkningen – att öka läsandet i alla grupper – har uppnåtts. Kommissionen skall också redovisa de litteraturpolitiska effekterna av den sänkta mervärdesskatten som ett komplement till andra insatser på området.

## Uppdraget

### *Huvudinriktningen*

Utredarens uppgift är att göra en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna och undantagen från beskattning inom området för mervärdesbeskattningen. Utredaren skall kartlägga nuvarande regler och avgränsningsproblem, analysera skattesatsernas struktur utifrån olika aspekter och vid behov redovisa förslag till förändringar.

De förslag som lämnas skall syfta till att begränsa avgränsningsproblemen och till att åstadkomma en ändamålsenlig skattesatsstruktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, fördelningsmässiga och statsfinansiella aspekter.

Mervärdesskattens påverkan på konkurrenssituationen mellan och inom olika branscher skall belysas. Analysen skall utföras och förslagen lämnas med beaktande av EG-reglerna på området. Med den utgångspunkten skall även nuvarande principer för undantag

från beskattningen övervägas. Utredaren skall vidare pröva i vad mån en reducerad mervärdesskatt är ett effektivt medel för att uppnå de syften som åberopas vid införandet av reducerade skattesatser. Vid denna prövning skall utredaren beakta de skilda förutsättningar som gäller för olika politikområden.

Utredaren skall lämna de lagförslag som kan anses påkallade.

#### *Problemorienterad kartläggning*

En redogörelse för nuvarande regler om reducerade skattesatser och undantag från beskattning i ML och i det sjätte direktivet är en nödvändig grund för arbetet. Redogörelsens tyngdpunkt bör därvid ligga på de bestämmelser som visat sig skapa avgränsningsproblem.

En kartläggning skall göras av de avgränsningsproblem och andra problem som har noterats vid tillämpningen av olika skattesatser och undantag från beskattning.

Redogörelsen för regelverket och probleminventeringen skall även omfatta de regler om kvalificerade undantag från beskattning (skattebefrielse med rätt till återbetalning av ingående skatt) som Sverige med stöd av anslutningsfördraget till EU får lov att tillämpa under en övergångsperiod.

#### *Analys av skattesatsernas struktur*

Utredaren skall analysera skattesatsernas struktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, konkurrensmässiga, fördelningsmässiga och statsfinansiella aspekter. Analyserna skall omfatta nuvarande skattesatsstruktur och möjliga alternativ till denna.

Den rättsliga analysen skall i huvudsak omfatta ML:s regler och göras mot bakgrund av gällande EG-regler och tillämpningen i andra medlemsstater. Den administrativa analysen skall innefatta effekterna för såväl näringsidkarna som myndigheterna. De ekonomiska, konkurrensmässiga, fördelningsmässiga och statsfinansiella analyserna skall innehålla en bedömning av för- och nackdelar med att tillämpa olika skattesatsstrukturer, både på kort och lång sikt. Det förutsätts därvid att utredaren analyserar och redovisar effekterna av att tillämpa enbart en normalskattesats, att tillämpa en normalskattesats tillsammans med en reducerad skattesats eller

som i dag tillämpa en normalskattesats tillsammans med två reducerade skattesatser.

Den ekonomiska analysen skall särskilt inriktas på frågor om vem som bär bördan av skatten genom förändringar i priser, vinster och löner (incidens) samt fördelningseffekter. Vid bedömningen av skattesatsstrukturen skall även internationella konkurrensfrågor beaktas. I det sammanhanget skall valet mellan dagens differentierade skattestruktur och en lägre enhetlig skattesats särskilt uppmärksammas ur såväl statsfinansiellt perspektiv som med avseende på de svenska företagens konkurrenskraft. 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.

#### *Utvärdering av reducerade skattesatser*

I den lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1991 (skattereformen) saknades regler om reducerade skattesatser. Den första avvikelser från principen om en enhetlig skattesats gjordes 1992 genom att reducerad skattesats infördes för omsättning av livsmedel, serveringstjänster, hotelltjänster och personbefordran. Under senare tid har reducerad skattesats införts för t.ex. inträde till djurparker och omsättning av böcker och tidskrifter. Utredaren skall granska de motiv som normalt legat till grund för införandet av reducerade skattesatser. En bedömning skall göras av om skattesänkningar kan antas ha lett till de eftersträlvade målen (påverkan på prisbilden, inflationen, sysselsättningen och konsumtionsmönster etc.) samt om motiven bakom sänkningarna fortfarande är relevanta. När det gäller sänkningen av mervärdesskatt på böcker, tidskrifter m.m. är det en del av Bokpriskommissionens (Ku 2002:01) uppdrag att redovisa hur målet med den sänkta skattesatsen har uppnåtts. Det ankommer alltså på kommissionen att göra bedömningen på det området. Utredaren skall hålla sig informerad om de förslag och bedömningar som Bokpriskommissionen lämnar.

När det gäller den lagstiftning inom kulturområdet som infördes den 1 januari 1997 (prop. 1996/97:10) ingår det särskilt i utredarens uppdrag att i enlighet med skatteutskottets uttalande (bet. 1996/96:SkU6) redovisa effekterna som den lagstiftningen

fått i den praktiska tillämpningen och föreslå de förändringar som kan anses påkallade.

#### *Är reducerade skattesatser ett effektivt styrmedel*

En analys bör även göras av om en differentiering av mervärdes-skatten utgör ett effektivt medel för att uppnå eftersträfvade mål. I det sammanhanget bör ett resonemang föras om effekterna av en differentiering av mervärdesskatten jämfört med andra tänkbara styrmedel, med hänsyn tagen till de skilda förutsättningar som gäller inom olika politikområden. I rapporten Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel (Ds 2002:51) har den sistnämnda frågan analyserats ur ett snävare perspektiv, nämligen utifrån frågeställningen om en differentierad mervärdesskatt utgör ett lämpligt styrmedel i miljöpolitiken. Utredaren bör i sitt arbete beakta analysen i detta betänkande.

#### *Vilka kvalificerade undantag bör behållas*

När det gäller undantagen från beskattning, inklusive de s.k. kvalificerade undantagen, skall utredaren bedöma om sådana undantag som inte är obligatoriska enligt EG-reglerna bör behållas. Den närmare avgränsningen av undantagen bör också ses över, i den mån det kan bedömas att avgränsningsproblem finns och EG-reglerna möjliggör ändringar.

#### *Eventuella slutsatser som rör EG-reglernas utformning*

Om det vid analysen av skattesatsernas struktur, eller vid analysen av de nuvarande undantagen från beskattning, framkommer att nuvarande EG-regler skulle kunna vara utformade på ett bättre sätt skall utredaren redovisa dessa slutsatser. Syftet med en sådan redovisning är att den efter sedvanlig hantering skall utgöra underlag för Sveriges framtida ställningstagande i dessa frågor inom EU.

*Annat utredningsarbete som skall beaktas*

Utredaren skall i sitt arbete beakta de förslag och bedömningar som Mervärdesskatteutredningen (Fi 1999:03) och Skattebasutredningen (Fi 2000:05) lägger fram. Utredaren skall vidare följa utvecklingen av det arbete som bedrivs inom EG på mervärdesskatteområdet. Utredaren bör därvid särskilt beakta resultatet av det pågående försöket att tillämpa en reducerad skattesats på vissa arbetsintensiva tjänster (1999/85/EG) och den översyn av EG:s skattesatsregler som enligt kommissionens meddelande om en strategi för förbättring av mervärdesskattessystemets funktion inom ramen för den inre marknaden (KOM[2000]348 slutlig) planeras.

*Kontakter och samråd*

I utredarens uppdrag ligger som redovisats att i olika avseenden hålla sig underrättad om och göra analyser av förhållanden inom EU. Arbetet kommer att kräva kontakter i olika former med i första hand EG-kommissionen. Det kan vidare förutsättas att arbetet därutöver kommer att medföra behov av detaljerade kunskaper om hur frågorna hanteras i andra EU-länder.

Utredaren skall ge relevanta intresseorganisationer och andra samhällsaktörer möjlighet att framföra sina synpunkter till utredningen.

Utredaren skall, när det gäller redovisning av förslagets konsekvenser för små företag, samråda med Näringslivets nämnd för regelgranskning.

*Finansieringsförslag*

Om utredaren lämnar förslag om förändring av mervärdesskattessystemet som ger kostnadskonsekvenser skall även förslag till finansiering inom mervärdesskattessystemet lämnas.

**Uppdraget skall redovisas i två etapper**

Uppdraget skall bedrivas i två etapper. I den första etappen skall kartläggningen och analysen av nuvarande förhållanden presenteras. Vidare skall möjliga alternativ till skattesatsstrukturer och de

allmänna effekterna av olika sådana strukturer beskrivas. Härvid bör för- och nackdelar med de olika alternativen belysas och en lämplighetsavvägning göras. Denna del av uppdraget skall redovisas i ett delbetänkande i början av år 2004.

Utredarens arbete skall därefter bedrivas så att ett slutbetänkande kan redovisas senast den 1 februari 2005. Slutbetänkandet skall innehålla utredarens förslag. Förslagen skall utarbetas med utgångspunkt i analysen i delbetänkandet och under beaktande av de synpunkter från olika remissinstanser som lämnats med anledning av det betänkandet.

(Finansdepartementet)

# Kommittédirektiv



**Tilläggsdirektiv till  
Mervärdesskattesatsutredningen  
(Fi 2002:11)**

**Dir.  
2004:154**

---

Beslut vid regeringssammanträde den 11 november 2004.

## Förlängd tid för uppdraget

Mot bakgrund av att det visat sig att utredningsuppdraget kräver mer tid än vad som kunnat förutses måste tiden för uppdraget förlängas. Det har vidare framkommit att effekterna av en eventuell mervärdesskattesatsförändring för vissa verksamheter som uppstår stöd av det allmänna måste utredas närmare. Den utredningsinsatsen bör ske i samband med pågående arbete och således innan ett delbetänkande kan lämnas.

Delbetänkande skall därför lämnas senast den 1 juni 2005 och uppdraget skall slutredovisas senast den 1 oktober 2006.

## Bakgrund

Regeringen beslutade den 28 november 2002 att tillkalla en särskild utredare (dir. 2002:141) med uppdrag att göra en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna och undantagen från beskattning inom mervärdesskatteområdet. Utredningen har antagit namnet Mervärdesskattesatsutredningen (Fi 2002:11). I uppdraget ingår följande. Utredaren skall kartlägga de avgränsningsproblem som finns med nuvarande regler. Översynen skall också innefatta en analys av skattesatsernas struktur utifrån rättsliga, administrativa, ekonomiska, fördelningspolitiska och statsfinansiella aspekter. Mervärdesskattens påverkan på konkurrensituationen mellan och inom olika branscher skall belysas. Utredaren skall lämna förslag till förändringar som behövs. Vid utformningen av förslagen skall även internationella aspekter på det svenska mervärdesskattesystemet beaktas. Utredaren skall slutligen



även titta på effekter av den mervärdesskattelagstiftning inom kulturområdet som trädde i kraft den 1 januari 1997.

Enligt direktiven skall arbetet bedrivas i två etapper. I den första skall kartläggningen och analysen av nuvarande förhållanden presenteras. Vidare skall möjliga alternativ till skattesatsstrukturer och de allmänna effekterna av olika sådana strukturer beskrivas. Härvid bör för- och nackdelar med de olika alternativen belysas och en lämplighetsavvägning göras. Denna del av uppdraget skall enligt beslutet redovisas i ett delbetänkande i början av 2004. Arbetet skall därefter bedrivas så att ett slutbetänkande kan redovisas senast den 1 februari 2005 och innehålla utredarens förslag. Förslagen skall utarbetas med utgångspunkt i analysen av delbetänkandet och under beaktande av de synpunkter från olika remissinstanser som lämnats med anledning av delbetänkandet.

### *Hemställan om förlängning*

Utredaren har inkommit med en hemställan till Finansdepartementet den 7 oktober 2004 (dnr Fi2004/4730) om en förlängning av tiden för redovisning av uppdraget. Utredaren anför bland annat följande. Under utarbetandet av delbetänkandet har utförts en omfattande generell ekonomisk analys, där de samhällsekonomiska effekterna av olika mervärdesskattesatsstrukturer har kartlagts. Det har därvid visat sig att den generella analysen bör kompletteras med en särskild granskning av mervärdesskattens effekter inom vissa områden. Detta gäller framför allt områden där det förekommer betydande offentliga subventioner eller där verksamheten i övrigt bedrivs under särskilda ekonomiska villkor. Utredningen har därför den 27 september 2004 gett Statskontoret i uppdrag att titta på effekterna för områden där betydande subventioner förekommer. Enligt utredningens uppfattning är det värdefullt om redovisningen av Statskontorets uppdrag och slutsatser av denna redovisning kan presenteras redan i delbetänkandet.

### **Uppdraget**

Utredaren har enligt sina ursprungliga direktiv ett omfångsrikt uppdrag. Den bedömning utredaren skall göra måste baseras på ett omfattande juridiskt och ekonomiskt underlag.

En utförlig analys som ur olika aspekter visar de ekonomiska och juridiska effekterna av ett förändrat mervärdesskattesystem är väsentlig för remissinstansernas och regeringens möjlighet att bedöma utredningens resultat. Det har nu framkommit att effekterna av en eventuell mervärdesskattesatsförändring för vissa verksamheter som uppbär stöd av det allmänna måste utredas närmare. Den utredningsinsatsen bör lämpligen göras i samband med pågående arbete och således innan ett delbetänkande kan lämnas.

### **Redovisning av uppdraget**

Utredaren skulle enligt tidigare beslut redovisa sitt uppdrag i två delar. Ett delbetänkande skulle lämnas i början av år 2004 och slutbetänkandet skulle lämnas senast den 1 februari 2005. Mot bakgrund av uppdragets omfattning och den omständigheten att en utförligare redovisning i vissa delar bör ske redan i delbetänkandet måste tiden för uppdraget förlängas.

Utredaren skall redovisa delbetänkandet senast den 1 juni 2005. Slutbetänkandet skall redovisas senast den 1 oktober 2006.

(Finansdepartementet)

# Möten och andra ärenden

## Besök och andra möten

Ordföranden och/eller sekreterare har sammanträffat med:

- Svenska Galleriförbundet, Konstnärernas Riksorganisation och Wetterling Gallery AB den 21 mars 2003,
- Svenska Förläggare Föreningen den 3 april 2003,
- Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare den 14 maj 2003,
- Svenska liftanläggningars organisation, Skistar AB och Riksidrottsförbundet den 4 juni 2003,
- Bo Olofsson, f.d. näringsidkare inom dansbandsbranschen, den 30 september 2003,
- Stiftelsen Norrvikens trädgårdar den 10 oktober 2003,
- Sveriges Begravningsbyråers förbund den 17 november 2003,
- Sveriges Teaterunion den 10 december 2003,
- Ordföranden jämte sekreteraren Mikael Åberg och experten Maria Eka har sammanträffat med företrädare för det danska Skatteministeriet och Kulturministeriet i december 2003.
- Ordföranden och sekreteraren Mikael Åberg har i januari 2005 träffat företrädare för det slovakiska Finansdepartementet.
- SJ AB den 18 februari 2005,
- Bo Olofsson, f.d. näringsidkare inom dansbandsbranschen, den 27 september 2005,
- Svenska Lokaltrafikföreningen, Svenska Taxiförbundet, Svenskt flyg, Bussbranschens Riksförbund, Buss & Samhälle, SWEREF, Branschföreningen Tågoperatörerna den 1 juni 2006,
- Konstnärernas Riksorganisation den 16 juni 2006.

## Ärenden

*Ärenden som har överlämnats av Finansdepartementet*

- Fi2001/3371 (30 augusti 2001) Malungs kommun, Härjedalens kommun och Åre kommun yrkar sänkt moms på skidliftstransporter.
- F2002/418 (24 januari 2002) Svenska liftanläggningars organisation (SLAO) yrkar sänkt moms på skidliftstransporter.
- Fi2001/3297 (24 augusti 2001). Konstnärernas Riksorganisation, Skulptörförbundet och Svenska Galleriförbundet yrkar sänkt moms för gallerier, konstnärer och att definitionen av konstverk klargörs.
- Fi2001/3495 (7 september 2001 Galleri Stefan Andersson AB yrkar sänkt moms på konst samt även att foto skall klassas som konst.
- Fi2002/1610 (14 april 2002). Gravvårdsfirmornas Riksorganisation har konkurrensproblem med kyrkan och yrkar att Fi noggrannare skall definiera och precisera de tjänster som ev. ska vara momsbefriade för att få en mer konkurrensneutral marknad (skillnad i beskattning mellan privata företag [25 %] och kyrkan [undantag] vid gravöppning m.m.).
- Fi2001/572 (9 februari 2001) Hörselkliniken i Västerås AB yrkar på undantag från beskattning för privata audionomer (25 %). Om audionomundersökningar utförs där läkare är ansvarig för verksamheten är tjänsten undantagen från beskattning.
- Fi2002/3212 (2002-09-09). Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd (KLYS) yrkar att ingå som experter i en referensgrupp alternativt att på annat sätt nära följa utredningen genom att få lämna synpunkter och bidra med erfarenheter från kulturområdet.
- Fi2002/3606 (2002-10-11). Förbundet Djurens rätt yrkar att regeringen ser över möjligheten att justera mervärdesskatten på djursjukvård.
- Fi2002/3114. Ernst & Young som företrädare för ett antal förbund inom kulturbranschen yrkar i huvudsak att det nuvarande undantaget i 3 kap. 11 § 1 ML avseende framförande av litterärt eller konstnärligt verk tas bort och ersätts med lågmoms (kulturmomsen).

- Fi2004/613 Västra Götalandsregionen har inkommit med begäran om att regeln om avdragsbegränsning inom kultursektorn 8 kap. 13 a § ML skall ändras.
- Fi2006/3151 Intresseföreningen Johannamuseets vänner yrkar att momsen på entré till dansbandstillställningar skall tas bort.

*Skrivelser som inkommit till utredningen och som inte föranlett något sammanträffande mellan ingivaren och utredningen (de sammanträffanden som utredningen haft enligt ovan har alltid föregåtts av ett brev)*

- Privattandläkarna (2003-08-13) med förfrågan om utredningen avser behandla kommunkontosystemets effekter.
- Björn Hegardt (2003-08-19) med yrkande om att framställning av viss publikation skall bli momsbefriad.
- Hälsokraft, Lars Karlsson (2003-12-07) angående konkurrensituationen mellan Apoteksbolaget och hälsokostbranschen avseende naturläkemedel.
- Peter Westerlund (2003-12-11) angående skattesatsen vid försäljning av fioler.
- Dentallaboratoriernas Riksförening (2004-07-01) angående skatteplikt för tandtekniska arbeten.
- Företagarna i Värmland (2005-03-04) angående skattesatsen för olika aktiviteter som har samband med friluftsliv.
- Skrivelse från Skatteverket till Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare angående matservering och konkurrensituationen mellan bensinbolag och andra företag inom mat- och restaurangnäringen. Skatteverket har skickat skrivelsen till utredningen för kännedom.

#### **Remisser som utredningen har besvarat**

- Yttrande den 8 september 2003 till Finansdepartementet om förslag till EG-direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på reducerade skattesatser, KOM (2003) 397 slutlig.
- Yttrande den 30 maj 2005 till Utbildnings- och kulturdepartementet över betänkandena Radio och TV i allmänhetens tjänst, Riktlinjer för en ny tillståndspano (SOU 2005:1) och Radio

och TV i allmänhetens tjänst, Finansiering och skatter (SOU 2005:2).

### Övrigt

- Samråd med Näringslivets Regelnämnd (NNR) i september 2006

# Skatteincidens på marknader i imperfekt konkurrens, med särskild vikt på livsmedelssektorn i Sverige

*Astri Muren 2006-08-21*





## 1 Introduktion

Denna PM behandlar frågan vilket genomslag en skatt får på marknader som kännetecknas av imperfekt konkurrens. Den skatt som avses är en värdeskatt, som moms. Analysen är partiell vilket innebär att resonemangen bygger på att förändringen sker på en marknad och inte i hela ekonomin, och att effekterna av förändringen i stort sett begränsar sig till denna marknad. Detta är rimligt om man t.ex. vill studera en marknad med en annan momssats än övriga marknader. Genomgången är mestadels teoretisk men ett försök görs att tillämpa resultaten på den svenska livsmedelssektorn, som brukar karakteriseras som en marknad med imperfekt konkurrens. Genomgående antas att det är säljaren som betalar in skatten till skattemyndigheten, dvs. den juridiska incidensen faller på säljaren. Vi behandlar emellertid den ekonomiska incidensen av skatten.

Som utgångspunkt för diskussionen av skattegenomslag i imperfekt konkurrens, och som jämförelsenorm, kommer effekterna på en marknad med perfekt konkurrens att användas. Resonemanget och slutsatserna för en marknad i perfekt konkurrens kan sammanfattas kort som följer:

- En värdeskatt kan ses om en ökad kostnad för säljaren, en rörlig kostnad utöver produktions- eller inköpskostnad. Skatten innebär därmed att företagets utbudskurva (som ju utgörs av företagets marginalkostnadskurva) skiftar uppåt. Även marknadens utbudskurva, som är en horisontell summering av företagens utbudskurvor, skiftar då uppåt.
- På kort sikt blir konsumentpriset efter att skatten införts det pris där efterfrågad kvantitet är lika med utbudens kvantitet enligt den nya utbudskurvan. Konsumenternas andel av skatten bestäms av skillnaden mellan det gamla priset och det nya (konsument)priset, producenternas andel är resten.
- Eftersom efterfrågekurvan lutar negativt och utbudskurvan positivt (eller åtminstone inte mer negativt än efterfrågekurvan) kommer prisgenomslaget, eller övervältringen av skatten på konsumenterna, på kort sikt alltid att bli mindre än 100 procent.
- Prisgenomslaget på kort sikt bestäms av utbudet och efterfrågans priselasticitet i kombination (båda elasticiteterna definieras här som positiva). Om efterfrågans priselasticitet t.ex. är större än utbudets priselasticitet betalar konsumenterna en

mindre andel av skatten. Detta är intuitivt rimligt eftersom det innebär att den part som är mest känslig för prisökningar (konsumenter i exemplet här) kommer att minska kvantiteten snarare än att acceptera ett sämre pris, och den part som är minst känslig för prisökningar (producenterna här) accepterar följaktligen dessa och får betala en större andel av skatten.

- Om marknaden innan skatten infördes befann sig i långsiktig jämvikt i meningen att företagets vinster var normala (så kallad noll-vinst), leder skatten till förluster i företagen eftersom producentpriset sjunker. På lång sikt kommer en del av företagen därför att lämna marknaden. Utträdet av företag leder till att marknads utbud skiftar uppåt ytterligare, och priset stiger vilket minskar företagets förluster. Processen fortgår tills vinsterna åter är normala. Givet att företagets produktionskostnader är konstanta innebär detta att producentpriset på lång sikt är oförändrat.
- Efter anpassning till långsiktig jämvikt har konsumentpriset ökat med hela skatten, dvs. skattegenomslaget är 100 procent.

I resonemanget ovan har antagits att den långsiktiga utbudskurvan är horisontell, dvs. att branschens faktorkostnader och andra kostnader är oförändrade när den totala volymen på marknaden minskar (eller expanderar) på lång sikt. Om detta inte är fallet kommer priserna på lång sikt att ändras mer eller mindre än den ökning som momshöjningen innebär.

I perfekt konkurrens finner vi alltså att prisgenomslaget av en momshöjning är mindre än 100 procent på kort sikt, och lika med 100 procent på lång sikt.

## 2 Skatteincidens i imperfekt konkurrens på kort sikt

I det fortsatta antas genomgående att marginalkostnaden i produktionen är konstant (detta kan ses som en motsvarighet till antagandet om horisontell långsiktig utbudskurva ovan), samt att företagen har identiska kostnader.

Imperfekt konkurrens kan allmänt definieras som en konkurrenssituation som inte uppfyller antagandena i modellen för perfekt konkurrens, och mer specifikt brukar imperfekt konkurrens innebära att företagen inte antas agera som pristagare, och att de alltså inte sätter priset lika med marginalkostnaden. Detta går

att beskriva med utgångspunkt i olika modellformuleringar, där de dominerande är Cournotmodellen, med så kallad kvantitetskonkurrens, och Bertrandmodellen, med priskonkurrens.

### Kvantitetskonkurrens (Cournotfallet)

Kvantitetskonkurrens enligt Cournots modell innebär att varje företag maximerar vinsten under antagandet att övriga företag på marknaden håller kvantiteten konstant. Vi går igenom två exempel, det ena med linjär marknadsefterfrågan och det andra där marknadsefterfrågans priselasticitet är konstant. Exempelen är något förenklade varianter av de som diskuteras i Fullerton & Metcalf (2002).

I exemplen betecknas konsumentpriset  $P$  och producentpriset  $p$ , där  $P=p(1+t)$ . Antalet företag är  $N$  och ett typiskt företag producerar kvantiteten  $q_i$ . Företagen producerar identiska varor.

#### Exempel 1: (Linjär efterfrågan)

Marknadspriset bestäms av  $P=a-bQ$ , där  $Q=q_1+q_2+\dots+q_N$ . Företag  $i$ 's vinst  $\Pi_i$  är:

$$\Pi_i = [a-b(q_1+q_2+\dots+q_N)] q_i/(1+t) - c q_i$$

Derivering med avseende på  $q_i$  ger första ordningens villkor för företagets vinstmaximerande val av kvantitet,

$$-b q_i + [a-b(q_1+q_2+\dots+q_N)] = c(1+t)$$

Eftersom företagen är identiska kommer  $q_1+q_2+\dots+q_N = Nq = Q$  vilket gör det möjligt att lösa för marknadspriset i jämvikt,

$$P = a/(N+1) + c(1+t)/(N+1)$$

och genom division med  $(1+t)$  fås producentpriset,

$$p = a/[(N+1)(1+t)] + c/(N+1)$$

Vi kan nu bestämma prisgenomslaget av en momshöjning genom att derivera  $p$  med avseende på  $t$ . Vi får att  $dp/dt = -a/[(N+1)(1+t)(1+t)]$ , vilket innebär att producentpriset minskar då momsen höjs och skattens prisegenomslag är alltså mindre än 100 procent. Vi ser också att minskningen av producentpriset blir mindre betydande ju större  $N$  är, vilket betyder att pris-

genomslaget är som minst för ett monopolföretag och att det gradvis närmar sig 100 procent när antalet företag ökar.

### Exempel 2: (Konstantelastisk efterfrågan)

Marknadspriset bestäms nu av  $P = k / Q^a$  (där  $^a$  betyder "upphöjt till"). Man kan beräkna efterfrågans priselasticitet enligt formeln  $(dQ / dP)(P / Q)$  till  $-1/a$ . Företag  $i$ 's vinst är

$$\Pi_i = (q_1 + q_2 + \dots + q_N)^{-a} q_i / (1+t) - c q_i$$

och första ordningens villkor för vinstmaximerande val av kvantitet blir

$$-a k (q_1 + q_2 + \dots + q_N)^{-a-1} q_i / (1+t) + k (q_1 + q_2 + \dots + q_N)^{-a} / (1+t) = c q_i$$

och villkoret  $q_1 + q_2 + \dots + q_N = Nq$  ger, tillsammans med formeln för marknadspriset, att konsumentpriset är

$$P = c(1+t) / [1 - (a/N)]$$

och producentpriset blir då

$$p = c / [1 - (a/N)].$$

Vi ser att producentpriset är oberoende av skatten, vilket innebär att prisgenomslaget av en skatteökning är 100 procent.

Dessa två exempel visar att effekten av en momshöjning varierar starkt beroende på både vad som antas om marknadsefterfrågan och, i fallet med linjär efterfrågan, antalet företag på marknaden. (Som framgår ovan gäller alltså detta även inom ramen för den enklaste varianten av Cournotmodellen med homogena produkter.) Med linjär efterfrågan är prisgenomslaget mindre än 100 procent, men närmar sig 100 procent när antalet företag ökar. Med konstantelastisk efterfrågan är prisgenomslaget alltid 100 procent oberoende av antalet företag. För båda fallen gäller att marknadspriset, liksom producentpriset, minskar när antalet företag ökar.

### Priskonkurrens (Bertrandfallet)

I Bertrandmodellen är det priset istället för kvantiteten som är den strategiska variabeln, vilket innebär att företagen sätter det pris som maximerar vinsten under antagandet att övriga företag håller sitt pris konstant.

När företagen producerar homogena produkter är Bertrandmodellen i princip liktydig med perfekt konkurrensmodellen: Om övriga företag håller konstant pris är priset lika med marginalintäkten, och företagen kommer att i jämvikt sätta priset lika med marginalkostnaden. Ett högre pris kan inte vara en jämvikt eftersom liten prissänkning då skulle innebära att man tog över samtliga konkurrenternas kunder och gjorde ökad vinst. Prisgenomslaget av en momshöjning blir i detta fall likadant som i perfekt konkurrensmodellen på kort sikt, dvs. det bestäms av efterfrågans priselasticitet i kombination med marginalkostnadskurvans lutning.

Bertrandmodellen med homogena produkter brukar egentligen inte ses som en realistisk beskrivning av marknader med imperfekt konkurrens, eftersom jämvikten i denna modell enligt resonemanget ovan är densamma som perfekt konkurrensjämvikten redan när antalet företag på marknaden är två (med ett företag fås monopoljämvikten, precis som med ett företag i Cournotmodellen). Det är ju då inte imperfekt konkurrens utan perfekt konkurrens på marknaden. Det kan också tyckas lite orealistiskt att perfekt konkurrens skulle kunna uppnås när enbart två företag konkurrerar.

En fördel med Bertrandmodellen är dock att företagen sätter priser, snarare än kvantiteter som i Cournotmodellen, och man kan argumentera för att detta är mer realistiskt – det verkar rimligt att företag faktiskt bestämmer sina egna priser. Det antagande som behövs för att Bertrandmodellen ska leda till imperfekt konkurrens – i meningen priser som är högre än företagets marginalkostnader – är att de producerade varorna inte är perfekta substitut, dvs. man gör antagandet att företagen producerar differentierade istället för homogena produkter.

Anderson, De Palma & Kreider (2001), studerar skatteincidens i en vanlig variant av den differentierade Bertrandmodellen, och jämför effekterna med de som sedan tidigare etablerats i den homogena Cournotmodellen (se ovan). Deras slutsats är att effekterna för en värdeskatt i hög grad överensstämmer med effekterna i Cournotmodellen i fallet med linjär marknadsefterfrågan: prisgenomslaget är alltid mindre än 100 procent. Vid konstantelastisk efterfrågan

kan prisgenomslaget dock vara både större än 100 procent och mindre, beroende på efterfrågans priselasticitet. Om efterfrågan är elastisk (dvs. om absolutbeloppet av priselasticiteten är större än 1) blir prisgenomslaget mer än 100 procent (så kallad *over-shifting*), i annat fall blir prisgenomslaget mindre än 100 procent.

Fullerton & Metcalf (2002) går igenom några ytterligare modeller med differentierade produkter och pris som strategisk variabel (se avsnitt 3.2). Under antagande om så kallade Dixit-Stiglitz-preferenser, där konsumenterna får högre nytta ju fler varianter av produkten som finns på marknaden, blir resultatet att en värdeskatt får 100 procents prisgenomslag (i denna modell är efterfrågan lik den konstantelastiska). I den spatiala cirkelmodellen som brukar hänföras till Salop fås så kallad *under-shifting* (dvs. prisgenomslag som är mindre än 100 procent) både på kort och på lång sikt men i högre grad på kort sikt, vilket innebär att prisgenomslaget alltid är mindre än 100 procent. I den variant av modellen som använts är konsumenternas efterfrågan delvis bestämd av en transportkostnad som antagits linjär. Fullerton & Metcalf (2002) listar andra studier, bland annat en av Cremer & Thisse (1994) som studerar en modell av en marknad där produkterna är av olika kvalitet, och de får det intressanta resultatet att en värdeskatt leder till lägre kvalitet och lägre konsumentpris, det senare beroende på starkare priskonkurrens.

### 3 Skatteincidens i imperfekt konkurrens på lång sikt

Begreppet "lång sikt" brukar definieras som den tidsrymd som medger att alla produktionsfaktorer kan varieras. Speciellt innebär detta att det finns tid för nya företag att etablera sig på marknaden, eller för olönsamma företag att lämna marknaden. (Hur lång den långa sikten är i praktiken beror alltså på vilken bransch man studerar, men något år kan väl betraktas som en rimlig gissning för många branscher.)

I avsnittet ovan studerades prisgenomslaget av en skatteökning "på kort sikt", vilket innebar att antalet företag antogs vara oberoende av skatten. "På lång sikt" är det inte alltid realistiskt att anta att antalet företag skulle vara oberoende av skatten, eftersom skatten kan leda till att lönsamheten i branschen ändras vilket på lång sikt bör påverka antalet företag. I perfekt konkurrensmodellen

antas att företagen är små och att det inte finns några hinder för in- och utträde på marknaden (på lång sikt). Av dessa antaganden följer direkt en slutsats om skatteincidens: på kort sikt är prisgenomslaget ofullständigt eftersom man antar att efterfrågekurvan inte är vertikal och utbudskurvan inte horisontell. Ett mindre än 100-procentigt prisgenomslag innebär att lönsamheten i varje företag minskar, och företagen gör förlust (i utgångsläget antogs normal lönsamhet, dvs. noll-vinst). På lång sikt lämnar en del företag marknaden, utbudet på marknaden minskar och priset ökar, och processen fortsätter till det åter råder nollvinst, dvs. till prisgenomslaget är fullständigt, 100 procent.

Resonemanget från perfekt konkurrensmodellen kan åtminstone i någon mån överföras till valfri modell för imperfekt konkurrens och det fungerar då på följande sätt: Om skattegenomslaget vid givet antal företag på marknaden är mindre än 100 procent så minskar företagets lönsamhet. Om lönsamheten inte tidigare var onormalt hög, så leder detta på lång sikt troligen till att ett eller flera företag lämnar marknaden. Då ökar priset troligen (i båda exemplen från Cournotfallet ökar priset när antalet företag minskar och detta är det vanliga i olika modeller) och prisgenomslaget ökar alltså på lång sikt. Företagens lönsamhet påverkas även om prisgenomslaget är 100 procent på kort sikt, eftersom marknadens försäljning minskar då priset ökar och varje företag säljer då en lägre kvantitet. Lönsamheten minskar alltså vilket kan leda till utträde och högre pris (detta är särskilt troligt om varje företag har en fast kostnad så att priset måste överstiga marginalkostnaden vid nollvinst). Här fås i så fall *over-shifting* på lång sikt.

Effekten på lång sikt blir mer komplicerad att utreda i de fallen då prisgenomslaget är mer än 100 procent på kort sikt, dvs. när vi har *over-shifting* på kort sikt. Svårigheten ligger i att ett prisgenomslag på mer än 100 procent, vilket är samma sak som ett högre producentpris, kan leda till antingen högre eller lägre (eller oförändrad) lönsamhet. Lönsamheten *ökar* om försäljningsminskningen på grund av det högre priset är liten, vilket skulle vara fallet på en marknad där efterfrågans priselasticitet är låg. Lönsamheten skulle däremot *minska* om försäljningen minskar så kraftigt att det högre producentpriset inte motverkar intäktsminskningen på grund av lägre volym, vilket skulle kunna inträffa vid hög priselasticitet hos efterfrågan. (Oförändrad lönsamhet blir gränsfallet mellan dessa.) Fallet med ökad lönsamhet bör leda till inträde på marknaden vilket sänker priset och minskar prisgenomslaget, och här närmar vi oss

alltså det 100-procentiga prisgenomslaget. Om lönsamheten istället minskar, vilket kan inträffa om det högre producentpriset åtföljs av en betydande försäljningsminskning, fås utträde på marknaden på lång sikt vilket skulle leda till ett ännu högre prisgenomslag på lång sikt än på kort sikt.

I exemplen ovan fick vi alltså delvis, men inte uteslutande, resultat som liknar de från perfekt konkurrensmodellen, nämligen att prisgenomslaget på lång sikt närmar sig 100 procent trots att prisgenomslaget kan vara ganska olika på kort sikt. Dessa slutsatser följer dock av antagandet om fritt inträde och det är inte självklart att detta alltid är ett rimligt antagande i imperfekt konkurrens; tvärtom är det vanligt att man tänker sig att imperfekt konkurrens är förenat med inträdeshinder av något slag. Om vi antar att det råder hinder för inträde i branschen blir resonemanget annorlunda. Om företagets lönsamhet är relativt hög innan skatten införs, och om skattens prisgenomslag är ofullständigt, så minskar visserligen lönsamheten men kanske inte tillräckligt för att något företag ska lämna marknaden. Den långsiktiga effekten kan i så fall bli densamma som den kortsiktiga. (Det kan noteras att utan ett antagande om fritt inträde finns egentligen ingen klar distinktion mellan kort och lång sikt.)

Om det finns inträdeshinder i branschen så att antalet företag inte anpassar sig då lönsamheten förändras, kommer förändringar i momsens att påverka lönsamheten i branschen inte bara på kort sikt utan även på lång sikt. I denna situation blir antagandet om konstanta produktionskostnader litet problematiskt, eftersom företagen i en bransch med permanent hög lönsamhet upplever en lägre kostnadspress än företagen i en bransch med normal lönsamhet. I en bransch med inträdeshinder kan därmed kostnaderna vara högre än vad som skulle ha varit fallet utan inträdeshinder. Termen *X-ineffektivitet* används ibland för att beteckna en sådan situation, dvs. där onödigt höga kostnader helt eller delvis döljer höga vinster.

#### 4 Livsmedelssektorn i Sverige

Vi ska nu se vad som går att säga om effekten av momsförändringar i den svenska livsmedelssektorn, med hjälp av det teoretiska resonemanget om skatteincidens i imperfekt konkurrens och några relevanta empiriska studier. Först diskuteras hur livsmedelssektorn



passar in i de teoretiska strukturer som diskuterats ovan, och sedan görs en genomgång av empiriska resultat som kan ha betydelse.

En första fråga är om det är Cournotmodellen eller Bertrandmodellen som bäst beskriver livsmedelssektorn. I Cournotmodellen bestämmer företagen kvantitet under antagandet att andra företag konstanthåller sina kvantiteter. Detta antagande antyder att det är förknippat med en kostnad att ändra kvantitet, t.ex. på grund av att företagen bestämmer en viss storlek på produktionsanläggning vilket ger en låg marginalkostnad upp till ett kapacitetstak. Företagen kan då inte öka produktionen utan ytterligare investeringar i kapacitet vilket tar tid och är förenat med ekonomiska risker. Företagen kan minska produktionen men detta ger inga stora kostnadsbesparingar på grund av den låga marginalkostnaden.

I Bertrandmodellen bestämmer företagen priser under antagandet att övriga företag konstanthåller sina priser. Detta kan beskriva en ekonomisk verklighet där det istället är förenat med vissa kostnader att ändra priser, medan kvantiteter kan ändras relativt lättare än i Cournotmodellen. Olika former av handel, där man säljer varor som finns på lager och/eller kan beställas till ungefär konstant kostnad om den sålda kvantiteten bedöms öka, skulle kunna beskrivas av Bertrandmodellen med konstant marginalkostnad. Detta bör gälla i högre grad om priser annonseras så att de inte kan ändras med omedelbar verkan, eller om prismärkning är resurskrävande så att kortsiktiga prisändringar ger upphov till så kallade menykostnader.

Försäljning till slutkonsument inom livsmedelssektorn görs av butiker, dvs. företag som distribuerar varor som levereras förlöpande. Priserna bestäms åtminstone någon tid i förväg och annonseras i butiken och i medlemsblad, reklam m.m. Butikerna är något olika i både sortiment och geografiskt läge. Det verkar av detta som om Bertrandmodellen, och då den differentierade Bertrandmodellen, bäst beskriver åtminstone distributionsledet i livsmedelssektorn. Vi kan alltså inte utesluta att de mer komplicerade effekterna i Bertrandmodellen är relevanta för livsmedelssektorn.

I avsnittet 2 ovan fann vi att prisgenomslaget är mindre än 100 procent vid linjär marknadsefterfrågan, medan det vid konstantelastisk efterfrågan kan vara större eller mindre. Detta gäller framför allt på kort sikt, men inte heller på lång sikt är det givet att prisgenomslaget närmar sig 100 procent. Teorin ger alltså inte

någon tydlig slutsats, utan prisgenomslaget av en värdeskatt inom livsmedelssektorn blir en empirisk fråga. Fullerton & Metcalf (2002) citerar några studier på amerikanska data om livsmedelssektorn där resultaten pekar i olika riktningar; Besley & Rosen (1999) finner ett prisgenomslag på över 100 procent på ett antal varor inom livsmedelssektorn (bröd, hårschampo, läsk), medan Poterba (1996) inte finner prisgenomslag över 100 procent.

En faktor som vi sett bör ha betydelse för prisgenomslaget på lång sikt är om fritt inträde av nya företag råder i branschen, eller om det föreligger någon form av inträdeshinder. Det finns några svenska studier som behandlar bl.a. konkurrens och inträdeshinder i livsmedelssektorn och även dessa studier drar slutsatser som pekar i delvis olika riktningar:

En studie av Jörgensen (2005) finner att livsmedelsmarknaderna inom EU har blivit mindre segmenterade sedan 1990, vilket för Sveriges del innebär att priserna minskat jämfört med andra länder. Att priserna är högre i t.ex. Stockholm kan förklaras av högre transport- och servicekostnader, dvs. av andra faktorer än konkurrenssituationen. Asplund & Friberg (2002) finner i en studie av livsmedelsbutiker att den största delen av prisskillnaderna mellan butiker kan förklaras av andra faktorer än konkurrenssituationen, nämligen butiksstorlek och vilken dagligvarukedja man tillhör. Marknadskoncentration och marknadsandel för stora butiker påverkar priserna, men storleken av denna effekt är liten. Dessa två studier antyder alltså att konkurrensen i livsmedelssektor har relativt liten effekt på priserna, vilket skulle kunna tolkas som att bristande konkurrens inte är ett stort problem i sektorn.

Två andra studier pekar dock på bristande konkurrens som ett problem. Widerstedt m.fl. (2006) finner att detaljhandeln genomgått en betydande omvandling sedan 1990, med ökad etablering av stora kedjor och stormarknader. Trots denna faktiska nyetablering menar man att Plan- och Bygglagen (PBL) kan användas för att förhindra nyetableringar, vilket skulle tyda på att det fortfarande finns inträdeshinder. Konkurrensverket (2005) drar slutsatsen att konkurrensen förbättrats genom inträde av nya lågprisaktörer samt mer priskonkurrens av egna märkesvaror, vilket lett till att priserna stigit mindre än konsumentprisindex. Även här påpekas att kommuners tillämpning av Plan- och Bygglagen innebär ett hinder för inträde, och man anser att priserna på dagligvaror skulle kunna sänkas med 5 procent om konkurrensen förbättrades. Detta bekräftas av att lönsamheten i parti- och detaljhandel i allmänhet och

handel med dagligvaror befinns vara hög i en studie av perioden 1995–2002.

Sammantaget ger dessa studier intrycket att konkurrensen i den svenska livsmedelssektorn förbättrats under de senaste c:a femton åren, men att det fortfarande föreligger vissa inträdeshinder. Det är alltså inte klart att det råder fritt inträde i branschen på lång sikt.

De teoretiska resultat om prisgenomslag som refererats i avsnitten 2 och 3 för en momsökning, gäller även för en momssänkning. Detta innebär att om prisgenomslaget för en momsökning är mindre än 100 procent på en viss marknad, så bör även en momssänkning överföras mindre än fullständigt till konsumentpriserna. Om prisgenomslaget är mer än 100 procent, så minskar priset mer än den minskade momsen, och om prisgenomslaget är lika med 100 procent för en momsökning så skulle en momssänkning överföras fullständigt till konsumenterna.

Om prisgenomslaget av en momssänkning är mindre än 100 procent på lång sikt, så bör lönsamheten i branschen öka om momsen sänks. Om prisgenomslaget är mer än 100 procent (*over-shifting*) är det ändå möjligt att lönsamheten ökar, nämligen om efterfrågan är så priselastisk att prissänkningen innebär en betydande försäljningsökning. Om detta inte är fallet kommer en momssänkning i kombination med *over-shifting* att innebära minskad lönsamhet i branschen. I princip, och under antagandet att produktionskostnaderna inte påverkades av lönsamheten (se diskussionen om X-ineffektivitet i avsnitt 3 ovan), skulle det alltså vara möjligt att indirekt få information om prisgenomslag i livsmedelsbranschen genom att studera effekterna av momssänkningen 1996. Om denna ledde till högre lönsamhet i livsmedelsbranschen skulle det tyda på att prisgenomslaget var mindre än 100 procent, minskad lönsamhet skulle vara ett tecken på *over-shifting* och oförändrad lönsamhet skulle vara förenligt med att prisgenomslaget var nära 100 procent.

## 5 Avslutande kommentarer

I denna PM har en genomgång gjorts av teoretiska resultat angående incidensen av en värdeskatt på en marknad där det råder imperfekt konkurrens, samt en genomgång av empiriska studier rörande livsmedelssektorn. Sammanfattningsvis har vi sett att prisgenomslaget av en värdeskatt på kort sikt kan vara mindre än 100 procent eller lika med 100 procent, beroende på efterfrågans

priselasticitet. Prisgenomslaget kan även vara mer än 100 procent. Även på lång sikt är alla tre möjligheterna tänkbara, men vinstutjämning via nyetablering verkar i flera fall i riktning mot ett prisgenomslag som närmar sig 100 procent. Detta skulle antyda att det är mer troligt att prisgenomslaget är nära 100 procent på lång sikt än på kort sikt. De empiriska studier som refererats motsäger inte de teoretiska resultaten, men de ger inte underlag för några mer precisa slutsatser.

## Litteratur

- Anderson, S. P., A. de Palma och B. Kreider, (2001). "Tax incidence in differentiated product oligopoly", *Journal of Public Economics* 81, 173–192.
- Asplund, M. och R. Friberg, (2002). "Food Prices and Market Structure in Sweden", *Scandinavian Journal of Economics* 104, 547–66.
- Besley, T. och H. Rosen, (1999). "Sales taxes and prices: an empirical analysis", *National Tax Journal* 52, 157–178.
- Cremer, H. och J. Thisse, (1994). "Commodity Taxation in a Differentiated Oligopoly", *International Economic Review* 35, 613–33.
- Fullerton, D. och G. E. Metcalf, (2002). "Tax incidence", NBER Working Paper 8829 (skrivet för en kommande volym av *Handbook of Public Economics*).
- Jørgensen, C., (2005). Ekonomisk integration och prisskillnader på livsmedel –EU-medlemskapets betydelse för prisutjämning, SLI-skrift 2005:3, Livsmedelsekonomiska institutet.
- Konkurrensverket, (2005). Konkurrensen i Sverige 2005, rapport 2005:1.
- Poterba, J., (1996). "Retail price reactions to changes in state and local sales taxes". *National Tax Journal* 49, 165–176.
- Widerstedt, B., F. Bergström, J. Arnberg, M. Blank, M. Cronholm, (2006). Detaljhandeln och produktivitetstillväxten: Produktivitetens utvecklingen inom svensk detaljhandel 1993–2004, ITPS, Institutet för tillväxtpolitiska studier.

## Konsumtionsmönster över tiden

– Bearbetning av HUT 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005 avseende livsmedel inklusive alkoholfria drycker samt totala utgifter

*SCB 2006-08-08*



## Tabellförteckning

1. Utgifter i kronor per hushåll 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005, olika hushållstyper
2. Andel av totala utgifter per hushåll 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005, olika hushållstyper
3. Utgifter i kronor per hushåll 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005, olika decilgrupper
4. Andel av totala utgifter per hushåll 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005, olika decilgrupper





## 1. Utgifter i kronor per hushåll 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005, olika hushållstyper

### Hushållsgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 1995

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	.	273	339	460	1 289
Genomsnittligt antal personer	.	1,0	3,9	2,0	2,2
konsumtionsenheter	.	1,16	3,21	1,92	2,04
Beräknad populations- storlek	.	1 361 400 ± 114 900	775 300 ± 51 400	1 074 300 ± 67 800	3 701 000 ± 69 700
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	.	128 345	277 351	210 111	198 256
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	.	16 432 ± 984	43 838 ± 901	31 145 ± 669	29 302 ± 465

\*Ensamstående med barn är för liten grupp för att kunna få en skattning.

### Hushållsgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 1996

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	.	211	304	347	1 104
Genomsnittligt antal personer	.	1,0	3,9	2,0	2,2
konsumtionsenheter	.	1,16	3,18	1,92	2,08
Beräknad populations- storlek	.	1 287 600 ± 120 600	762 800 ± 65 300	999 600 ± 74 300	3 685 800 ± 76 900
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	.	126 352 ± 7 072	265 839 ± 11 523	225 145 ± 10 420	201 513 ± 5 853
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	.	15 695 ± 1 250	41 580 ± 2 085	29 953 ± 1 314	28 799 ± 957

\*Ensamstående med barn är för liten grupp för att kunna redovisas.

Hushållsgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 2003 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	128	374	888	678	2 273
Genomsnittligt antal personer	2,6	1,0	3,9	2,0	2,1
konsumtionsenheter	2,31	1,16	3,28	1,92	2,02
Beräknad populations- storlek	218 320 ± 25 830	1 477 250 ± 101 460	807 150 ± 30 770	1 160 300 ± 55 540	3 914 130 ± 67 080
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	215 300 ± 18 740	160 700 ± 8 590	354 730 ± 10 320	274 660 ± 10 350	246 830 ± 5 400
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	29 110 ± 2 900	16 990 ± 1 090	49 210 ± 1 320	33 910 ± 1 090	31 080 ± 740

Hushållsgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 2004 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	125	378	960	634	2 317
Genomsnittligt antal personer	2,6	1,0	3,9	2,0	2,1
konsumtionsenheter	2,33	1,16	3,27	1,92	2,02
Beräknad populations- storlek	212 500 ± 29 790	1 494 440 ± 99 740	824 020 ± 30 360	1 122 030 ± 56 290	3 929 450 ± 64 970
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	219 870 ± 18 690	162 810 ± 8 530	363 350 ± 11 610	267 170 ± 9 630	247 380 ± 5 290
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	30 990 ± 3 320	18 450 ± 1 080	49 590 ± 1 520	36 330 ± 1 230	32 580 ± 790

**Hushållsgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 2005 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	140	342	799	597	2 079
Genomsnittligt antal personer	2,6	1,0	3,9	2,0	2,1
konsumtionsenheter	2,4	1,16	3,31	1,92	2,03
Beräknad populations- storlek	219 070 ± 26 790	1 454 010 ± 105 210	765 310 ± 30 730	1 186 840 ± 59 500	3 883 910 ± 68 480
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	241 920 ± 19 290	165 490 ± 8 710	375 210 ± 13 200	293 250 ± 13 230	261 310 ± 6 500
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	30 700 ± 2 450	17 610 ± 990	49 540 ± 1 480	34 410 ± 1 210	31 550 ± 750

## 2. Andel av totala utgifter per hushåll 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005, olika hushållstyper

### Hushållsgrupp – andel av totala utgifter per hushåll år 1995

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	.	273	339	460	1 289
Genomsnittligt antal					
personer	.	1,0	3,9	2,0	2,2
konsumtionsenheter	.	1,16	3,21	1,92	2,04
Beräknad populations- storlek	.	1 361 400	775 300	1 074 300	3 701 000
	.	± 114 900	± 51 400	± 67 800	± 69 700
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	.	128 345	277 351	210 111	198 256
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	.	12,8	15,8	14,8	14,8

\*Ensamstående med barn är för liten grupp för att kunna redovisas.

### Hushållsgrupp – andel av totala utgifter per hushåll år 1996

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	.	211	304	347	1 162
Genomsnittligt antal					
personer	.	1,0	3,9	2,0	2,2
konsumtionsenheter	.	1,16	3,18	1,92	2,08
Beräknad populations- storlek	.	1 287 600	762 800	999 600	3 685 800
	.	± 120 600	± 65 300	± 74 300	± 76 900
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	.	126 352	265 839	225 145	201 513
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	.	12,4	15,6	13,3	14,3

\*Ensamstående med barn är för liten grupp för att kunna redovisas.

**Hushållsgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 2003 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	128	374	888	678	2 273
Genomsnittligt antal personer	2,6	1,0	3,9	2,0	2,1
konsumtionsenheter	2,31	1,16	3,28	1,92	2,02
Beräknad populations- storlek	218 320 ± 25 830	1 477 250 ± 101 460	807 150 ± 30 770	1 160 300 ± 55 540	3 914 130 ± 67 080
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	215 300	160 700	354 730	274 660	246 830
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	13,5	10,6	13,9	12,3	12,6

**Hushållsgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 2004 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	125	378	960	634	2 317
Genomsnittligt antal personer	2,6	1,0	3,9	2,0	2,1
konsumtionsenheter	2,33	1,16	3,27	1,92	2,02
Beräknad populations- storlek	212 500 ± 29 790	1 494 440 ± 99 740	824 020 ± 30 360	1 122 030 ± 56 290	3 929 450 ± 64 970
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	219 870	162 810	363 350	267 170	247 380
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	14,1	11,3	13,6	13,6	13,2

**Hushållsgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 2005 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Ensam- stående med barn	Ensam- stående utan barn	Samman- boende med barn	Samman- boende utan barn	Samtliga hushåll
Antal medverkande hushåll	140	342	799	597	2 079
Genomsnittligt antal					
personer	2,6	1,0	3,9	2,0	2,1
konsumtionsenheter	2,4	1,16	3,31	1,92	2,03
Beräknad populations- storlek	219 070 ± 26 790	1 454 010 ± 105 210	765 310 ± 30 730	1 186 840 ± 59 500	3 883 910 ± 68 480
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	241 920	165 490	375 210	293 250	261 310
<b>Köpta livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	12,7	10,6	13,2	11,7	12,1

### 3. Utgifter i kronor per hushåll 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005, olika decilgrupper

#### Decilgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 1995

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	73	69	86	94	120	146	466	162	176	185
Genomsnittligt antal personer	1,1	1,0	1,3	1,7	2,1	2,3	2,8	3,1	3,3	3,3
konsumtionsenheter	1,21	1,19	1,35	1,65	1,95	2,11	2,42	2,67	2,88	2,94
Beräknad populationsstorlek	365 300 ± 80 700	365 700 ± 80 700	369 300 ± 76 800	367 000 ± 75 000	367 300 ± 65 700	366 700 ± 60 000	368 900 ± 53 100	365 900 ± 53 600	367 200 ± 50 000	368 500 ± 49 100
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	110 500	113 570	130 776	161 450	166 585	204 770	220 425	244 282	296 345	334 825
<b>Livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	13 900 ± 1 008	17 124 ± 1 645	19 230 ± 1 347	24 132 ± 1 436	29 167 ± 1 468	31 629 ± 1 594	35 360 ± 1 222	36 814 ± 1 111	42 475 ± 1 343	43 027 ± 1 417

\*Inga konfidensintervall kan beräknas på grund av att siffrorna är framskrivna.

#### Decilgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 1996

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	58	61	71	78	95	111	128	137	138	142
Genomsnittligt antal personer	1,1	1,1	1,5	1,7	2,2	2,5	2,7	3,0	3,1	3,1
konsumtionsenheter	1,22	1,27	1,48	1,68	2,01	2,27	2,40	2,62	2,75	2,77
Beräknad populationsstorlek	346 400 ± 82 800	347 700 ± 81 900	352 300 ± 80 200	349 400 ± 79 000	347 600 ± 71 400	351 100 ± 65 500	349 200 ± 59 200	348 800 ± 56 600	349 000 ± 57 300	350 200 ± 55 800
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	93 448 ± 14 307	117 787 ± 9 663	145 162 ± 17 895	151 481 ± 10 589	186 201 ± 15 244	208 804 ± 11 076	233 074 ± 13 216	251 121 ± 11 670	268 845 ± 14 614	343 868 ± 27 294
<b>Livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	12 312 ± 1 563	17 188 ± 3 262	19 811 ± 2 486	21 933 ± 2 281	27 170 ± 2 666	32 796 ± 3 442	34 482 ± 2 723	36 565 ± 2 670	38 741 ± 2 788	42 286 ± 3 867

**Decilgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 2003 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	92	102	139	158	180	244	282	341	375	360
Genomsnittligt antal personer	1,1	1,1	1,3	1,6	1,7	2,2	2,5	2,9	3,3	3,2
konsumtionsenheter	1,24	1,24	1,41	1,62	1,72	2,07	2,29	2,61	2,88	2,88
Beräknad populationsstorlek	314 430 ± 59 140	378 220 ± 67 570	431 730 ± 68 890	372 870 ± 60 270	401 180 ± 61 550	412 790 ± 54 680	395 110 ± 49 070	407 360 ± 43 050	402 540 ± 40 090	397 880 ± 37 180
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	113 850 ± 12 030	128 480 ± 9 890	161 820 ± 10 300	203 750 ± 17 060	214 450 ± 16 610	246 450 ± 13 870	260 940 ± 15 090	309 520 ± 13 780	356 160 ± 15 610	441 240 ± 21 280
<b>Livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	15 450 ± 2 250	17 130 ± 2 240	19 780 ± 1 710	24 210 ± 2 350	26 730 ± 2 270	31 020 ± 2 240	34 020 ± 2 130	41 570 ± 1 940	47 050 ± 2 160	50 020 ± 2 430

**Decilgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 2004 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	90	105	133	159	177	217	284	359	394	399
Genomsnittligt antal personer	1,1	1,2	1,3	1,7	1,8	2,2	2,6	3,0	3,1	3,3
konsumtionsenheter	1,25	1,27	1,41	1,68	1,75	2,06	2,33	2,66	2,74	2,92
Beräknad populationsstorlek	346 270 ± 63 060	387 330 ± 64 980	393 120 ± 65 750	395 840 ± 62 550	407 590 ± 58 960	397 370 ± 56 010	399 210 ± 48 810	401 420 ± 43 530	400 720 ± 40 510	400 570 ± 37 290
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	138 300 ± 20 150	143 870 ± 13 430	160 370 ± 13 300	188 560 ± 15 650	211 110 ± 13 860	229 620 ± 11 700	267 200 ± 13 240	316 190 ± 13 280	355 180 ± 14 360	443 290 ± 23 150
<b>Livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	20 200 ± 3 010	19 150 ± 2 020	20 690 ± 2 160	24 330 ± 1 980	28 050 ± 2 220	32 860 ± 2 570	38 480 ± 2 330	42 550 ± 2 190	46 250 ± 2 110	50 840 ± 2 860



**Decilgrupp – utgifter i kronor per hushåll år 2005 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	85	96	112	155	173	208	239	323	344	344
Genomsnittligt antal personer	1,2	1,2	1,3	1,7	1,8	2,2	2,4	2,9	3,1	3,3
konsumtionsenheter	1,31	1,28	1,36	1,71	1,80	2,07	2,21	2,61	2,77	2,96
Beräknad populationsstorlek	334 230 ± 65 830	371 820 ± 67 490	382 120 ± 66 880	392 390 ± 60 850	398 150 ± 57 050	400 550 ± 56 660	400 510 ± 55 590	401 450 ± 44 680	402 410 ± 41 930	400 280 ± 36 580
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	160 550 ± 29 410	138 700 ± 16 340	181 100 ± 14 680	189 120 ± 12 660	221 210 ± 15 160	250 340 ± 15 490	290 880 ± 19 260	324 890 ± 15 590	375 570 ± 19 370	449 360 ± 22 640
<b>Livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	17 660 ± 2 000	15 910 ± 2 030	21 350 ± 1 980	24 230 ± 2 120	27 430 ± 2 230	33 190 ± 2 190	34 500 ± 2 300	40 790 ± 2 140	45 320 ± 2 410	50 990 ± 2 390

#### 4. Andel av totala utgifter per hushåll 1995, 1996, 2003, 2004 och 2005, olika decilgrupper

##### Decilgrupp – andel av totala utgifter år 1995

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	73	69	86	94	120	146	466	162	176	185
Genomsnittligt antal personer	1,1	1,0	1,3	1,7	2,1	2,3	2,8	3,1	3,3	3,3
konsumtionsenheter	1,21	1,19	1,35	1,65	1,95	2,11	2,42	2,67	2,88	2,94
Beräknad populationsstorlek	365 300 ± 80 700	365 700 ± 80 700	369 300 ± 76 800	367 000 ± 75 000	367 300 ± 65 700	366 700 ± 60 000	368 900 ± 53 100	365 900 ± 53 600	367 200 ± 50 000	368 500 ± 49 100
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	110 500	113 570	130 776	161 450	166 585	204 770	220 425	244 282	296 345	334 825
<b>Livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	12,58	15,08	14,70	14,95	17,51	15,45	16,04	15,07	14,33	12,85

##### Decilgrupp – andel av totala utgifter år 1996

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	58	61	71	78	95	111	128	137	138	142
Genomsnittligt antal personer	1,1	1,1	1,5	1,7	2,2	2,5	2,7	3,0	3,1	3,1
konsumtionsenheter	1,22	1,27	1,48	1,68	2,01	2,27	2,40	2,62	2,75	2,77
Beräknad populationsstorlek	346 400 ± 82 800	347 700 ± 81 900	352 300 ± 80 200	349 400 ± 79 000	347 600 ± 71 400	351 100 ± 65 500	349 200 ± 59 200	348 800 ± 56 600	349 000 ± 57 300	350 200 ± 55 800
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	93 448	117 787	145 162	151 481	186 201	208 804	233 074	251 121	268 845	343 868
<b>Livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	13,18	14,59	13,65	14,48	14,59	15,71	14,79	14,56	14,41	12,30

**Decilgrupp – andel av totala utgifter år 2003 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	92	102	139	158	180	244	282	341	375	360
Genomsnittligt antal personer	1,1	1,1	1,3	1,6	1,7	2,2	2,5	2,9	3,3	3,2
konsumtionsenheter	1,24	1,24	1,41	1,62	1,72	2,07	2,29	2,61	2,88	2,88
Beräknad populationsstorlek	314 430 ± 59 140	378 220 ± 67 570	431 730 ± 68 890	372 870 ± 60 270	401 180 ± 61 550	412 790 ± 54 680	395 110 ± 49 070	407 360 ± 43 050	402 540 ± 40 090	397 880 ± 37 180
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	113 850	128 480	161 820	203 750	214 450	246 450	260 940	309 520	356 160	441 240
<b>Livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	13,57	13,33	12,22	11,88	12,46	12,59	13,04	13,43	13,21	11,34

**Decilgrupp – andel av totala utgifter år 2004 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	90	105	133	159	177	217	284	359	394	399
Genomsnittligt antal personer	1,1	1,2	1,3	1,7	1,8	2,2	2,6	3,0	3,1	3,3
konsumtionsenheter	1,25	1,27	1,41	1,68	1,75	2,06	2,33	2,66	2,74	2,92
Beräknad populationsstorlek	346 270 ± 63 060	387 330 ± 64 980	393 120 ± 65 750	395 840 ± 62 550	407 590 ± 58 960	397 370 ± 56 010	399 210 ± 48 810	401 420 ± 43 530	400 720 ± 40 510	400 570 ± 37 290
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	138 300	143 870	160 370	188 560	211 110	229 620	267 200	316 190	355 180	443 290
<b>Livsmedel inkl. alkoholfria drycker</b>	14,61	13,31	12,90	12,90	13,29	14,31	14,40	13,46	13,02	11,47

**Decilgrupp – andel av totala utgifter år 2005 (barn=0–17 år samt 1995 och 1996 års KE-skala)**

	Decil 1	Decil 2	Decil 3	Decil 4	Decil 5	Decil 6	Decil 7	Decil 8	Decil 9	Decil 10
Antal medverkande hushåll	85	96	112	155	173	208	239	323	344	344
Genomsnittligt antal personer	1,2	1,2	1,3	1,7	1,8	2,2	2,4	2,9	3,1	3,3
konsumtions- enheter	1,31	1,28	1,36	1,71	1,80	2,07	2,21	2,61	2,77	2,96
Beräknad popula- tionsstorlek	334 230 ± 65 830	371 820 ± 67 490	382 120 ± 66 880	392 390 ± 60 850	398 150 ± 57 050	400 550 ± 56 660	400 510 ± 55 590	401 450 ± 44 680	402 410 ± 41 930	400 280 ± 36 580
<b>TOTALA UTGIFTERNA</b>	160 550	138 700	181 100	189 120	221 210	250 340	290 880	324 890	375 570	449 360
Livsmedel inkl. alkoholfria drycker	11,00	11,47	11,79	12,81	12,40	13,26	11,86	12,56	12,07	11,35

Möjligheter till stöd och omfördelning  
genom sänkt mervärdesskatt för  
livsmedel – en illustration i siffror med  
hjälp av några schematiska exempel



## Möjligheter till stöd och omfördelning genom sänkt mervärdesskatt för livsmedel – en illustration i siffror med hjälp av några schematiska exempel

Framställningen nedan syftar till att belysa vad skillnader i konsumtionsmönster och inkomstspridning betyder för möjligheten till stöd/omfördelning samt betydelsen av huruvida fördelnings-effekten beskrivs som en relativ eller en absolut förändring.

Det bör betonas att exemplen inte avser att spegla realistiska förhållanden i Sverige idag eller tidigare, utan endast är till för att illustrera effekter av skillnader som av pedagogiska skäl gjorts övertydliga.

I första ledet antas att det endast är momssatsen på livsmedel som halveras. Förlusten av skatteinkomster antas här bli kompenserad på annat sätt än via momssystemet. Därmed studeras hur mycket den sänkta momsens på mat innebär i form av minskad skattebörda (eller stöd/indirekt kostnad) för de olika inkomstgrupperna, givet skillnader i totala utgifter och konsumtionsmönster. Med indirekt kostnad avses skattelättnad vid inköp av livsmedel som tillfaller höginkomsthushållet.

I nästa led antas det finnas krav på att de totala skatteinkomsterna från momssystemet skall vara oförändrade efter det att momssatsen för mat halverats. Detta betyder att momsens för övriga varor och tjänster måste höjas. Här studeras hur skattebördan då omfördelas mellan de olika inkomstgrupperna, givet skillnaderna i totala utgifter och konsumtionsmönster, samt hur mycket skatten för övriga varor och tjänster då måste höjas för att generera önskade skatteinkomster.

För samtliga fall antas att alla momsförändringar ger fullt utslag i konsumentpriserna. Vidare antas att båda hushållen håller sig inom sin ursprungliga budget. Anpassning av konsumtionen antas ske så att hushållet med låg inkomst i fall 1 ökar sina nettoinköp av mat när matmomsen sänks medan det ökade budgetutrymmet till följd av lägre matmoms i övriga fall används för inköp av andra varor och tjänster.

Inledningsvis antas hushåll 1 ha en inkomst (= total budget) på 100 medan hushåll 2 har en inkomst (= total budget) på 1 000.

Det finns två varugrupper i ekonomin, A och B, där A utgörs av livsmedel och B av övriga varor och tjänster

Effekter av två olika konsumtionsmönster redovisas.

- Fall 1: Hushåll 1 konsumerar enbart A  
Hushåll 2 konsumerar för 200 av A och för 800 av B.
- Fall 2: Hushåll 1 konsumerar för 60 av A och för 40 av B  
Hushåll 2 konsumerar för 400 av A och för 600 av B.

Utgångspunkten är i samtliga fall en skattesats på alla varor och tjänster på 20 procent som jämförs med en situation där matmomsen halveras, först utan krav på oförändrade skatteinkomster och därefter med detta som krav.

### Inkomstspridning 100–1 000

#### Fall 1:

Tabell 1

	Hushåll 1	Hushåll 2
Total budget	100	1 000
Matbudget	100	200
Budget övrigt	0	800
Moms 20 %:		
skatt	16,7	33,3
matinköp netto	83,3	166,7
Moms 20 %		
skatt		133,3
övriga varor netto		666,7
Total skatt	16,7	166,7
Skatt som % av utgifter	16,7	16,7
<i>Matmoms 10 %</i>		
skatt	9,1	16,7
matinköp netto	90,9	166,7
Moms övriga varor 20 %:		
skatt		136,1
övriga varor netto		680,5
Total skatt	9,1	152,8
Skatt som % av utgifter	9,1	15,3
Stöd/Indirekt kostnad	7,6	16,6
Minskad skatt	7,6	13,9



Mätt i relation till utgifterna (= inkomsten) har skatteandelen för hushåll 1 minskat från 16,7 procent till 9,1 procent medan den endast har minskat från 16,7 till 15,3 procent för hushåll 2. Stödet (dvs. den indirekta kostnaden) mätt i absoluta tal är emellertid mer än dubbelt så stor till hushåll 2 som till hushåll 1 (16,6 jämfört med 7,6), en effekt av en större matbudget i absoluta termer.

Inledningsvis erhålls 183,3 i skatteinkomster från hushåll 1 och 2.

Nedan antas nu att skatten på övriga varor och tjänster löses ut mot detta som totalt inkomstkrav.

**Tabell 2**

	Hushåll 1	Hushåll 2
Total budget	100	1 000
Matbudget	100	200
Budget övrigt	0	800
Moms 20 %:		
skatt	16,7	33,3
matinköp netto	83,3	166,7
Moms 20 %		
skatt		133,3
övriga varor netto		666,7
Total skatt	16,7	166,7
Skatt som % av utgifter	16,7	16,7
Matmoms 10 %		
skatt	9,1	16,7
matinköp netto	90,9	166,7
Moms övriga varor 23,89 %:		
skatt		157,5
övriga varor netto		659,1
Total skatt	9,1	174,2
Skatt som % av utgifter	9,1	17,4
Stöd/Indirekt kostnad	7,6	16,6
Minskad/ökad skatt (=omfördelning genom lägre matmoms/högre övrig moms)t	7,6	7,5

Mätt i relation till utgifterna (= inkomsten) har skatteandelen för hushåll 1 fortfarande minskat från 16,7 procent till 9,1 procent medan den nu har ökat från 16,7 till 17,4 procent för hushåll 2. Skattebelast-

*ningen för hushåll 2 har ökat med 7,5 och minskat med lika mycket för hushåll 1. Stödet till hushåll 1 uppgår fortfarande till 7,6 och till hushåll 2 med 16,6, samtidigt som skatten för övriga varor och tjänster nu ökar med 24,2 till följd av att skattesatsen måste höjas från 20 till 23,89 procent. Denna ökade skattebörda bärs i sin helhet av hushåll 2 (eftersom hushåll 1 endast konsumerar livsmedel).*

Vi föreställer oss nu det andra konsumtionsmönstret.

## Fall 2:

**Tabell 3**

	Hushåll 1	Hushåll 2
Total budget	100	1 000
Matbudget	60	400
Budget övrigt	40	600
Moms 20 %:		
skatt	10	66,7
matinköp netto	50	333,3
Moms 20 %		
skatt	6,7	100
övriga varor netto	33,3	500
Total skatt	16,7	166,7
Skatt som % av utgifter	16,7	16,7
<i>Matmoms 10 %</i>		
skatt	5	33,3
matinköp netto	50	333,3
Moms övriga varor 20 %:		
skatt	7,5	105,6
övriga varor netto	37,5	527,8
Total skatt	12,5	138,9
Skatt som % av utgifter	12,5	13,9
Stöd/Indirekt kostnad	5,0	33,4
Ökad skatt övriga varor och tjänster	0,8	5,6
Minskad skatt totalt	4,2	27,8

*Mätt i relation till utgifterna (= inkomsten) har skatteandelen för hushåll 1 nu minskat från 16,7 procent till 12,5 procent medan den har minskat från 16,7 till 13,9 procent för hushåll 2. Stödet mätt i*

absoluta tal är emellertid nästan 7 gånger så stort till hushåll 2 som till hushåll 1 (33,4 jämfört med 5).

Inledningsvis erhålls 183,3 i skatteinkomster från hushåll 1 och 2.

Nedan antas nu att skatten på övriga varor och tjänster löses ut mot detta som totalt inkomstkrav.

**Tabell 4**

	Hushåll 1	Hushåll 2
Total budget	100	1 000
Matbudget	60	400
Budget övrigt	40	600
Moms 20 %:		
skatt	10	66,7
matinköp netto	50	333,3
Moms 20 %		
skatt	6,7	100
övriga varor netto	33,3	500
Total skatt	16,7	166,7
Skatt som % av utgifter	16,7	16,7
<i>Matmoms 10 %</i>		
skatt	5	33,3
matinköp netto	50	333,3
Moms övriga varor 27,2 %:		
skatt	9,6	135,4
övriga varor netto	35,4	498,0
Total skatt	14,6	168,7
Skatt som % av utgifter	14,6	16,9
Stöd/Indirekt kostnad	5,0	33,4
Erforderlig skattehöjning övriga varor och tjänster	2,9	35,4
Minskad/ökad skatt (=omfördelning genom lägre matmoms/högre övrig moms)	2,1	2,0

Mätt i relation till utgifterna (= inkomsten) har skatteandelen för hushåll 1 nu minskat från 16,7 procent till 14,6 procent medan den har ökat från 16,7 till 16,9 procent för hushåll 2. Skattebelastningen för hushåll 1 har minskat med 2 enheter medan den har ökat med lika mycket för hushåll 2. Stödet till hushåll 1 uppgår fortfarande till 5 och

*till hushåll 2 med 33,4, samtidigt som skatten för övriga varor och tjänster nu ökar med 2,9 för hushåll 1 och med 35,4 för hushåll 2. Resultatet av ett jämnare konsumtionsmönster är alltså att omfördelningen begränsas både i relativa och absoluta termer. Skatten på övriga varor och tjänster måste höjas med 38,3, från 20 till 27,2 procent, för att åstadkomma en omfördelning på totalt 2 enheter. Den höjda skatten bärs i delar nu också av hushållet med låg inkomst (eftersom detta inte uteslutande konsumerar livsmedel).*

### **Inkomstspridning 100–10 000**

Vi tänker oss nu i stället en situation där inkomstspridningen i samhället är större.

Hushåll 1 antas fortfarande ha en inkomst på 100 medan hushåll 2 nu antas ha en inkomst på 10 000. Konsumtionsmönster och sparande redovisas för två fall.

Fall 1: Hushåll 1 konsumerar enbart A  
Hushåll 2 konsumerar för 2000 av A och för 6 000 av B.  
2 000 antas sparas.

Fall 2: Hushåll 1 konsumerar för 60 av A och 40 av B  
Hushåll 2 konsumerar för 3 000 av A och för 5 000 av B.  
2 000 antas sparas.

Utgångspunkten är fortfarande en skattesats på 20 procent, varefter matmomsen halveras, först utan krav på oförändrade skatteinkomster och därefter med detta som krav.

## Fall 1:

Tabell 5

	Hushåll 1	Hushåll 2
Total budget	100	10 000
Matbudget	100	2 000
Budget övrigt	0	6 000
Sparande	0	2 000
Moms 20 %:		
skatt	16,7	333,3
matinköp netto	83,3	1 666,7
Moms 20 %		
skatt		1 000
övriga varor netto		5 000
Total skatt	16,7	1 333,3
Skatt som % av utgifter	16,7	16,7
Skatt som % av inkomst	16,7	13,3
<i>Matmoms 10 %</i>		
skatt	9,1	166,7
matinköp netto	90,9	1 666,7
Moms övriga varor 20 %:		
skatt		1 027,8
övriga varor netto		5 138,8
Total skatt	9,1	1 194,5
Skatt som % av utgifter	9,1	14,9
Skatt som % av inkomst	9,1	11,9
Stöd/Indirekt kostnad	7,6	166,6
Minskad skatt	7,6	138,8

*Mätt i relation till utgifterna (=inkomst) har skatteandelen för hushåll 1 fortfarande minskat från 16,7 procent till 9,1 procent medan utgiftsandelen har minskat från 16,7 till 14,9 procent för hushåll 2. Mätt i relation till inkomst ligger skatteandelen för hushåll 2 på 13,3 procent och minskar till 11,9 procent. Stödet till hushåll 1 mätt i absoluta tal är här fortfarande 7,6, medan det till hushåll 2 nu är hela 166,6 till följd av ökad matbudget (kopplad till högre inkomster).*

Inledningsvis erhålls nu 1 350 i skatteinkomster från hushåll 1 och 2.

Nedan antas nu att skatten på övriga varor och tjänster löses ut mot detta som totalt inkomstkrav.

**Tabell 6**

	Hushåll 1	Hushåll 2
Total budget	100	10 000
Matbudget	100	2 000
Budget övrigt	0	6 000
Sparande	0	2 000
Moms 20 %:		
skatt	16,7	333,3
matinköp netto	83,3	1 666,7
Moms 20 %		
skatt		1 000
övriga varor netto		5 000
Total skatt	16,7	1 333,3
Skatt som % av utgifter	16,7	16,7
Skatt som % av inkomst	16,7	13,3
<i>Matmoms 10 %</i>		
skatt	9,1	166,7
matinköp netto	90,9	1 666,7
Moms övriga varor 23,52 %:		
skatt		1 174,2
övriga varor netto		4 992,4
Total skatt	9,1	1 340,9
Skatt som % av utgifter	9,1	16,7
Skatt som % av inkomst	9,1	13,4
Stöd/Indirekt kostnad	7,6	166,6
Minskad/ökad skatt (=omfördelning genom lägre matmoms/högre övrig moms)	7,6	7,6

*Mätt i relation till utgifterna (= inkomst) har skatteandelen för hushåll 1 fortfarande minskat från 16,7 procent till 9,1 procent medan den är oförändrad, 16,7 procent, för hushåll 2. Mätt i relation till inkomst har skatteandelen för hushåll 2 ökat något, från 13,3 procent till 13,4 procent. Skattebelastningen för hushåll 2 har ökat med 7,5 och minskat med lika mycket för hushåll 1, dvs. i samma storleksordning som förut. Omfördelningen i förhållande till inkomstspredningen får betraktas som blygsam. Den ökade skattebelastningen för hushåll 2*

består av minskade skatteutgifter för A på 166,6 och ökade skatteutgifter för B på 174,2.

Vi föreställer oss nu det andra konsumtionsmönstret.

## Fall 2:

Tabell 7

	Hushåll 1	Hushåll 2
Total budget	100	10 000
Matbudget	60	3 000
Budget övrigt	40	5 000
Sparande		2 000
Moms 20 %:		
skatt	10	500
matinköp netto	50	2 500
Moms 20 %		
skatt	6,7	833
övriga varor netto	33,3	4 167
Total skatt	16,7	1 333
Skatt som % av utgifter	16,7	16,7
Skatt som % av inkomst	16,7	13,3
<i>Matmoms 10 %</i>		
skatt	5	250
matinköp netto	50	2 500
Moms övriga varor 20 %:		
skatt	7,5	875
övriga varor netto	37,5	4 375
Total skatt	12,5	1 125
Skatt som % av utgifter	12,5	14,1
Skatt som % av inkomst		11,3
Stöd/Indirekt kostnad	5,0	250,0
Ökad skatt övriga varor och tjänster	0,8	42,0
Minskad skatt totalt	4,2	208

Mätt i relation till utgifterna (= inkomsten) har skatteandelen för hushåll 1 här minskat från 16,7 procent till 12,5 procent medan den har minskat från 16,7 till 14,1 procent för hushåll 2. Mätt i relation till inkomst har skatteandelen för hushåll 2 minskat från 13,3 procent till

11,3 procent. Stödet till hushåll 1 i absoluta tal uppgår här fortfarande till 5 enheter medan det till hushåll 2 nu är hela 250 till följd av ökad matbudget (kopplad till högre inkomster).

Inledningsvis erhöles 1 350 i skatteinkomster från hushåll 1 och 2.

Nedan antas nu slutligen att skatten på övriga varor och tjänster löses ut mot detta som totalt inkomstkrav.

**Tabell 8**

	Hushåll 1	Hushåll 2
Total budget	100	10 000
Matbudget	60	3 000
Budget övrigt	40	5 000
Sparande		2 000
Moms 20 %:		
skatt	10	500
matinköp netto	50	2 500
Moms 20 %		
skatt	6,7	833
övriga varor netto	33,3	4 167
Total skatt	16,7	1 333
Skatt som % av utgifter	16,7	16,7
Skatt som % av inkomst	16,7	13,3
<i>Matmoms 10 %</i>		
skatt	5	250
matinköp netto	50	2 500
Moms övriga varor 26,1 %:		
skatt	9,3	1 085,7
övriga varor netto	35,7	4 164,3
Total skatt	14,3	1 335,7
Skatt som % av utgifter	14,3	16,7
Skatt som % av inkomst	14,3	13,4
Stöd/Indirekt kostnad	5,0	250,0
Erforderlig skattehöjning övriga varor och tjänster	2,6	252,7
Minskad/ökad skatt (=omfördelning genom lägre matmoms/högre övrig moms)	2,4	2,7



*Mätt i relation till utgifterna (= inkomst) har skatteandelen för hushåll 1 nu minskat från 16,7 procent till 14,3 procent medan den ligger oförändrad på 16,7 procent för hushåll 2. Mätt i relation till inkomst har skatteandelen också här ökat något för hushåll 2, från 13,3 procent till 13,4 procent. Skattebelastningen för hushåll 2 har ökat med ca 2,5 och minskat med lika mycket för hushåll 1 (viss skillnad i tabellen på grund av avrundning). Den marginellt ökade skattebelastningen för hushåll 2 består av minskade skatteutgifter för A på 250 och ökade skatteutgifter för B på 252,7. Skattesatsen för övriga varor och tjänster måste här höjas till 26,1 procent, vilket ökar skatten på dessa varor med 255,3, för att åstadkomma en omfördelning på totalt 2,5 enheter från hushåll 2 till hushåll 1. Även här bärs en del av den höjda skatten för övriga varor och tjänster av hushållet med låg inkomst (eftersom detta inte uteslutande konsumerar livsmedel).*

# Moms och inkomstfördelning

*Bengt Assarsson 2006-09-27*



## Inledning

Förändringar i de indirekta skatternas utformning påverkar relativa priser och både effektivitet och fördelning. Man skulle kunna tänka sig att en viss förändring i skatternas utformning ökar effektiviteten men gör fördelningen ojämna. Är det då en önskvärd förändring? En sådan fråga får sällan ett entydigt svar utan beror på betraktarens utgångspunkter och värderingar.

I denna uppsats ska jag diskutera hur budgetneutrala förändringar i mervärdesskattesatserna påverkar inkomstfördelningen. Med budgetneutral menas att statens intäkter ska förbli de samma efter skatteförändringen. En höjning av t.ex. livsmedelsmomsen kommer då att kompenseras av en sänkning av momsen på annat. En förändring av de svenska mervärdesskattesatserna mot enhetlig moms är tänkt som en sådan neutral förändring. Förändringar i skattesatserna kommer att påverka inkomstfördelningen i *den mån* konsumtionsmönstren skiljer sig åt mellan olika individer eller hushåll. Om alla hade samma konsumtionsmönster skulle fördelningen inte påverkas. Skatterna påverkar således levnadskostnaderna olika mycket för olika hushåll och därmed hushållens köpkraft (reala inkomster). Förändringar i skattesatserna kan även påverka arbetsutbudet. Om skatterna höjs förhållandevis mycket på varor och tjänster som är komplement till fritid kan det öka arbetsutbudet och således påverka hushållens arbetsinkomster. Jag bortser i denna undersökning från de eventuella effekterna på arbetsutbudet.

Genom att studera hushållens beteende under två olika skattestrukturer och med för staten oförändrade intäkter kan man med någon lämplig modell räkna ut hur konsumtionsmönstret ser ut i de olika situationerna. Genom att beräkna förändringen i hushållens levnadskostnader kan man också beräkna realinkomsterna och således jämföra fördelningen före och efter skatteförändringen.

Problemen i denna uppsats är

- hur ska konsumtionsmönster med olika skattestrukturer beräknas?
- vilket inkomstbegrepp ska användas?
- hur ska fördelningen mätas och jämföras?

Framställningen inleds med en mycket kortfattad diskussion om hur fördelningseffekter kan bedömas för att sedan beskriva hur fördelningen påverkas av förändringar i mervärdesskattens struk-

tur. I de följande avsnitten diskuteras inkomstbegreppet, dvs. vad fördelningen avser, samt olika sammanfattande mått på fördelningens ojämnheter. Därefter visas hur fördelningen av hushållens totala konsumtionsutgifter påverkas av en övergång till enhetlig moms. Resultaten visar att effekterna på hela inkomstfördelningen är små liksom effekterna för de fattigaste hushållen. Resultaten beror på att priserna på både nödvändighets- och lyxvaror såväl stiger som faller till följd av de simulerade skatteförändringarna.

### Hur ska fördelningseffekter bedömas?

På vilket sätt ska man beakta och beräkna fördelningseffekter av olika politiska beslut om skatter och annat som påverkar hushållens ekonomi? Ekonomi handlar om hushållning med resurser, om att fatta politiska beslut så att ekonomin fungerar så effektivt som möjligt och så att den ekonomiska tillväxten hamnar på den bästa nivån (som inte behöver vara den högsta möjliga). En hög framtida tillväxt kan komma att gå ut över välfärden idag och ekonomisk tillväxt handlar därför delvis om fördelning mellan generationer. Ekonomi handlar inte bara om kakans storlek utan också om hur vi vill att den ska fördelas. Fördelningsspolitik är väl också det område inom ekonomisk forskning – och kanske i än högre grad i praktisk politik – som är mest kontroversiellt.

När det gäller ekonomisk effektivitet råder det ganska ofta enighet bland forskare om vad som är den bästa politiken. Det finns t.ex. såvitt jag vet väldigt få nationalekonomiska forskare som är principiella motståndare till trängselavgifter i storstäder som Stockholm. De flesta tycker nog att det är en bra princip att en knapp resurs (gatuutrymme) inte saluförs till priset 0. Annorlunda är det med fördelningsspolitiken. Här har forskarna inte kunnat komma överens om någon övergripande princip enligt vilken man skulle kunna bestämma en rättvis fördelning. Men man har i alla fall lyckats resonera sig fram till vissa principer som skulle kunna vara vägledande för hur man ska se på dessa frågor även om man kanske inte kommer fram till någon praktisk lösning.

Det frågan gäller är hur man som forskare, politiker, medborgare ska bedöma vad som är en rättvis fördelning och hur politiken följaktligen skulle kunna utformas eller utvärderas. En vanlig uppfattning är att det inte är en bra utgångspunkt att betrakta fördelningen med utgångspunkt i hur samhället *faktiskt ser ut*, i den

meningen att var och en redan vet i vilken samhällsposition man befinner sig. Då kommer *särintresset* att bli avgörande så att den fattige tycker att det är bra med höga och den rike att det är bra med låga skatter.

För att undvika att särintresset får dominera kan man i stället försöka tänka sig in i en situation där man som individ inte vet i vilken samhällsposition man kommer att hamna. Man försätts under en *slöja av okunskap*, som var (Rawls, 1971) idé om detta. Rawls menade att grunden för social rättvisa kunde rangordnas enligt två principer. Enligt den första principen skulle individen garanteras vissa grundläggande fri- och rättigheter som yttrandefrihet, rösträtt, etc. Enligt den andra principen skulle fördelningen av ekonomiska resurser göras så att välfärden för de(n) sämst ställda skulle maximeras. Bakgrunden till den andra principen inses lätt om man tänker sig att man inte vet i vilken position man kommer att hamna. Om man räknar med risken att hamna bland de sämst ställda verkar det rimligt att anse att en utformning av samhället så att välfärden för de sämst ställda inte blir alltför låg, ja rentav maximeras som Rawls föreslog, är den bästa.

Rättvisepprinciper kan komma i konflikt med ekonomisk effektivitet. Man skulle t.ex. kunna tänka sig att skatterna av rättviseskäl kan bli så höga att effektivitet och tillväxt blir lidande. Om effektiviteten blev högre skulle ju alla kunna få det bättre och det verkar rimligt att föredra.

En annan fråga är om – och i så fall hur – man ska göra en sammanfattande bedömning av utseendet på fördelningen eller om man ska koncentrera intresset till någon speciell grupp av personer eller hushåll (t.ex. de fattigaste). Det finns flera sammanfattande mått på fördelningens jämnhet eller ojämnhetsindex som används i praktiken, t.ex. Gini-koefficienten eller Atkinsons ojämnhetsindex (inequality index), liksom allmänna spridningsmått som varians, variationskoefficient, etc. När man utvärderar effekterna av en reform är det väl effekterna på ett sådant sammanfattande mått som är intressantast. Jag ska använda Atkinsons mått här, som dels har egenskapen att man kan välja hur aversion mot ojämnhetsindex påverkar måttet, dels att förändringar i fördelningen kan tolkas som en allmän välfärdsförändring för alla. Jag ska också se vad effekterna av en skatteförändring blir för de fattigaste hushållen, hushåll som har mindre än hälften av medianinkomsten.

## Relativa priser och konsumtionsmönster

Mervärdesskattesatsutredningens olika förslag om förändringar i skattesatserna handlar alltså om budgetneutrala förändringar som medför att de relativa priserna på olika varor och tjänster förändras. Jag antar här att skatteincidensen innebär att skatteförändringen fullständigt övervältras på konsumenten. Det är ett rimligt antagande för marknader med fri konkurrens eller om konkurrensen är begränsad att det är fritt inträde till marknaden för nya företag så att det på sikt leder till ökad konkurrens. Det beror också på om efterfrågan är konstantelastisk eller inte. I marknader som är reglerade behöver dock övervältringen inte vara fullständig, se (Muren, 2005) för en närmare diskussion om övervältringen.

Hur fördelningen sedan påverkas kommer att bero på hur skattestrukturen förändras. I princip beror effekterna på hur skatten på nödvändighetsvaror ändras relativt skatten på lyxvaror. Med nödvändighetsvaror menas då varor vars inkomstelasticitet är *mindre än ett* och lyxvaror sådana där inkomstelasticiteten är *större än ett*. Annorlunda uttryckt kan man också säga att budgetandelen för nödvändighetsvaror minskar med inkomsten och för lyxvaror ökar med inkomsten. Livsmedel är en typisk grupp av nödvändighetsvaror och biltjänster en typisk grupp av lyxvaror. Höjs skatten på livsmedel och sänks på biltjänster blir fördelningen ojämnare.

Låt oss se hur det fungerar i ett enkelt exempel. Antag en höginkomsttagare Rik med en total konsumtion motsvarande 200 000 kronor per år och med budgetandelarna 30 procent för Bas och 70 procent för Lyx. Antag att alla priser i utgångsläget är lika med 1 så att konsumtionen är 60 000 kronor på Bas och 140 000 kronor på Lyx. Låginkomsttagaren Fattig har en konsumtion på 50 000 kronor fördelat på 60 procent Bas och 40 procent Lyx motsvarande 30 000 respektive 20 000 kronor. Låginkomsttagaren har alltså en inkomst motsvarande 40 procent av medelinkomsten. Den totala konsumtionen av Bas är 90 000 och av Lyx 160 000 kronor. Skatten är 10 procent av försäljningsvärdet för Bas och 20 procent av försäljningsvärdet för Lyx, dvs.  $9\,000 + 32\,000 = 41\,000$  kronor. Påslagen är 11 respektive 25 procent. Vi inför nu enhetlig skatt som blir 19,6 procent för att ge samma skatteintäkter vid oförändrad konsumtion. Det betyder att priset på Bas nu blir 1,076 medan priset på Lyx sjunker till 0,956. Detta betyder att levnadskostnaderna för Fattig stiger med 2,8 procent och faller med 0,8 procent för Rik. Realinkomsten blir 1361 kronor lägre, dvs.

48 638 kronor för Fattig och 201 613 för Rik. I utgångsläget har låginkomsttagaren 20 procent av de totala inkomsterna men efter skatteförändringen 19,5 procent. Även i ett extremt exempel som detta blir alltså fördelningseffekten av den budgetneutrala skatteförändringen relativt måttlig.<sup>1</sup>

Vid mer komplicerade förändringar i skattestrukturen – som de som föreslås i utredningen – är det svårare att direkt säga hur fördelningen påverkas. Man får då helt enkelt räkna ut hur levnadskostnaderna påverkas för olika hushåll.

När skatterna ändras olika mycket för olika varor och tjänster påverkas de *relativa* priserna. Det innebär att hushållen kan dra ner sina totala levnadskostnader en aning genom att köpa relativt mer av sådant som faller i pris och relativt mindre av sådant som stiger i pris jämfört med om man konsumerar på samma sätt som före skatteförändringen.<sup>2</sup>

Priserna till konsumenten -  $p = p^f (1 + \tau)$ , där  $p^f$  är priset före skatt - ändras med  $100 \left[ \frac{p^f (1 + \tau_1)}{p^f (1 + \tau_0)} - 1 \right] = 100 \frac{\tau_1 - \tau_0}{1 + \tau_0}$  procent och

med  $100(\tau_1 - \tau_0)$  procent för små förändringar i skattesatserna där  $\tau_0$  är skattesatsen före och  $\tau_1$  efter förändringen. Konsumentens totala utgifter är  $x = \sum p_i q_i$ . Vi kan beteckna hushållens utgifter före skatteförändringen som  $x^0 = \sum p_i^0 q_i^0$  och utgifterna efter skatteförändringen som  $x^1 = \sum p_i^1 q_i^1$ . För att kunna konsumera på samma sätt efter som före skatteförändringen skulle hushållet behöva  $\sum p_i^1 q_i^0$  och  $\sum p_i^1 q_i^0 - \sum p_i^0 q_i^0$  är det penningbelopp ett hushåll skulle behöva kompenseras med för att kunna ha samma konsumtion efter skatteförändringen. Vid en budgetneutral förändring summerar dessa komensationer till noll, dvs. en del hushåll förlorar och andra vinner på skatteförändringen. Den relativa förändringen kan skrivas som  $\sum_i w_i^0 \frac{p_i^1}{p_i^0}$  som är ett Laspeyres pris-

<sup>1</sup> Se (Sah, 1983) för en diskussion om de möjliga fördelningseffekterna av budgetneutrala förändringar i momsen. Sah visar att även under extrema förutsättningar blir fördelningseffekterna måttliga.

<sup>2</sup> För att ta hänsyn till sådan substitution krävs en ekonomisk modell som visar hur konsumenterna reagerar på prisförändringar.



index där  $w_i = \frac{p_i q_i}{\sum_j p_j q_j}$  är budgetandelen för vara  $i$ . Vi ser alltså att

hur mycket ett hushåll behöver kompenseras med för att kunna ha en oförändrad konsumtion beror på själva skatteförändringen (pridförändringen) samt på hushållets konsumtionsmönster – budgetandelarna.

Eftersom de relativa priserna förändras kommer hushållen att ändra sina konsumtionsmönster och konsumera mera av sådant där relativpriset sjunker och mindre av sådant där relativpriset stiger. Ovanstående kompensation blir därför en överkompensation och i stället skulle man beräkna kompensationen som

$$CV = \sum p_i^1 \bar{q}_i - \sum p_i^0 q_i^0 \text{ där } \bar{q}_i \text{ är den volym av varan } i \text{ som ett}$$

nyttomaximerande hushåll väljer vid den nya skatterna (priserna).  $CV$  kallas i litteraturen för den kompenserande variationen. Det anger hur mycket hushållets levnadskostnad förändras på grund av skattereformen. Vi kan räkna ut hur stora dessa förändringar blir för olika hushåll, beroende på hushållets sammansättning, inkomst, etc. och beräkna hur det påverkar inkomstfördelningen genom att använda en modell som visar hur hushållen reagerar på skatte- och pridförändringarna. Innan jag beskriver den modellen ska vi diskutera vad fördelningen ska avse, dvs. måttet på inkomst eller standard.

### Mått på inkomst eller standard

I SCB:s inkomstfördelningsundersökningar används faktorinkomst eller disponibel inkomst som mått på hushållens (konsumtions-) standard i någon mening. Andra faktorer påverkar givetvis också hushållets välfärd eller lycka så det är ett ganska snävt mått. Skillnaden mellan dessa inkomstbegrepp är skatter och transfereringar som ju är utformade delvis för att påverka inkomstfördelningen. Disponibel inkomst är betydligt jämnare fördelad än faktorinkomst, vilket visar att skatter och transfereringar omfördelar från rika till fattiga. Ett problem med dessa inkomstbegrepp är att de många gånger speglar tillfälligheter och då ger en missvisande bild av hushållets standard. Hushåll som har tillfälligt låga inkomster men höga framtida inkomstförväntningar (som t.ex. läkarstudenter) kan genom lån ha en förhållandevis hög konsumtionsstandard

medan hushåll med tillfälligt höga inkomster (t.ex. på grund av övertidsarbete eller kapitalvinster) kan ha en relativt låg konsumtionsstandard.

Livscykelhypotesen – som är den helt dominerande teorin för att bestämma konsumtion och sparande i hushållet – utgår från att konsumenten maximerar sin nytta över hela sin livstid. Man antar också att hushållet får högre nytta av ytterligare konsumtion men att detta tillskott blir allt mindre ju högre konsumtionen är (avtagande marginalnytta). Därför är det bäst för konsumenten att ha en över tiden jämn konsumtionsnivå – givet förväntningarna om framtida inkomster. En konsumtionsfunktion i stil med denna teori kan skrivas

$$C_t = \gamma W_t = y_t^P$$

där  $C_t$  är hushållets konsumtion,  $W_t$  är hushållets förmögenhet i vid mening (dvs. både humankapital som diskonterade framtida förväntade arbetsinkomster plus annan förmögenhet),  $\gamma W_t$  kan ses som den konsumtion man varje period under återstoden av den förväntade livstiden kan ha med hänsyn till de förväntade inkomsterna. Denna konsumtionsnivå kallas även för permanent inkomst,  $y_t^P$ . Teorin har fått visst stöd i empiriska undersökningar och används genomgående i den vetenskapliga litteraturen. Konsumtionen kan alltså ses som ett alternativt inkomstbegrepp.

Man skulle därför kunna använda hushållens konsumtionsutgifter –  $x$  ovan – som ett mått på inkomst och då också ett mått som bättre speglar den permanenta inkomsten än de mått som SCB använder i inkomstfördelningsundersökningarna. Med den utgångspunkten skulle vi kunna beräkna hushållets totala utgifter justerade för den kompenserande variationen som ett mått på hushållets standard efter skattereformen, dvs.  $y^1 = x^0 - CV$  att jämföra med  $y^0 = x^0$ .

Konsumtionsutgifterna speglar således troligen bättre livsinkomsten än t.ex. de disponibla inkomsterna gör och man undviker därmed en del tillfälliga förändringar i fördelningen. En annan fördel med konsumtionsbegreppet är att det mer direkt mäter välfärden än vad inkomsten gör. Flera ekonomer har också funnit det bättre att studera fördelningen av konsumtionen – se t.ex. (Assarsson, 1985; Attanasio, 2002; Attanasio et al., 2002; Banks et al., 2000; Blundell och Preston, 1998; Blundell och Preston, 2002; Blundell et al., 2004b; Blundell et al., 2004a) – än fördelningen av

faktorinkomster när man vill ha mått på individers eller hushålls materiella välfärd.

Det finns dock några problem även med konsumtionsbegreppet. I praktiken observerar vi inte konsumtionen utan hushållens utgifter. Det innebär att man för varaktiga varor kommer att få en avvikelse från det ideala konsumtionsmåttet. Ett alternativ till att använda hushållens utgifter vore att försöka imputera konsumtionsvärden från förhållandet mellan konsumtion och utgifter, t.ex. från identiteten  $x_t = C_t - C_{t-1} + \delta C_{t-1}$ , där  $C_t$  är stocken av konsumtionsvaror och  $x_t$  utgifterna. Om man har någon uppgift över deprecieringstakten  $\delta$  kan man estimeras stocken från data över utgifterna. Jag har dock inte gjort det här utan använt utgifterna direkt.

Ett ytterligare problem gäller hur man ska ta hänsyn till hushållsstorleken. Tanken är ju här att ett hushåll har lägre standard desto flera man är. Om man tänker sig två hushåll, säg ett sammanboende par utan barn och ett sammanboende par med två barn och en given varukorg kan det senare hushållet anses ha en lägre standard eftersom man är fyra jämfört med två som ska dela på varukorgen. Ett hushåll med två vuxna och dubbelt så höga utgifter som ett singelhushåll kan antas ha mer än dubbelt så hög konsumtionsstandard eftersom det finns stordriftsfördelar (man delar på kök, badrum, etc.) i konsumtionen. Dessa stordriftsfördelar är olika för olika varor och tjänster. Man kan se det som att hushållsnyttan av olika varor och tjänster varierar med hushållsstorleken. Nyttan av 10 liter mjölk är betydligt mindre i en barnfamilj än för ett sammanboende par utan barn, medan nyttan av 1 liter whisky är ungefär densamma. En ekonomisk konsekvens av att skaffa barn är därför att relativpriset för mjölk stiger och relativpriset för whisky sjunker. Sådana relativpriseffekter skulle man helst försöka ta hänsyn till när man analyserar konsumtionen i olika hushåll. Det finns en omfattande litteratur om ekvivalensskalor, teori och beräkningar se t.ex. (Barten, 1994; Muellbauer, 1977; Aaberge och Melby, 1998; Hunter et al., 2003; Lewbel, 1989; Muellbauer, 1980; Pollak och Wales, 1979; Tsakloglou, 1991; Van Praag och Van der Sar, 1988).<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Det här resonemanget utgår från att hushållen inte har någon egentlig nytta av barn. I ett mindre snävt perspektiv kan ju ett hushåll med barn ha en högre välfärd än ett barnlöst hushåll även om konsumtionsstandarden är högre i det barnlösa hushållet.

I SCB:s inkomstfördelningsundersökningar redovisas enbart sammanfattande mått på konsumtionsenheter/hushållsstorlek, inte för olika varor och tjänster. I tabell 1 visas skalor för olika hushållstyper och hur dessa skalor reviderats i samband med Inkomstfördelningsundersökningen 2004. Man kan tolka skalorna så att ett ensamstående hushåll med utgifter på 100 000 kronor anses ha samma standard som ett sammanboende hushåll med utgifter på 151 000 kronor och ett sammanboende par med två barn måste ha utgifter på 245 000 kronor för att anses ha samma standard.

**Tabell 1 Ekvivalensskalor för beräkning av antalet enheter i hushållet.**

Konsumtionsenhetskala	Gamla skalan	Reviderad skala
Ensamboende och första vuxen i samboförhållande	1,00	1,00
Andra vuxen i samboförhållande	0,58	0,51
Ensamstående med delat boende	1,12	–
Ytterligare vuxen	0,61	0,60
Barn 0–19 år	0,48	
Första barnet 0–19 år		0,52
Andra och påföljande barn 0–19 år		0,42

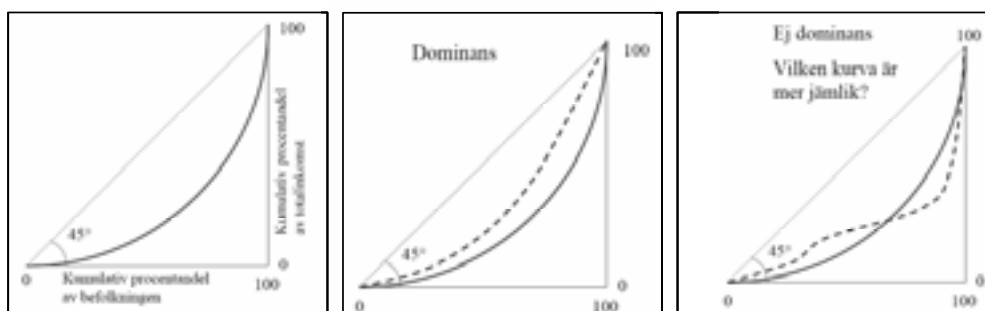
*Källa:* SCB: SOS, SM HE21 SM 0601. Den reviderade skalan gäller i samband med Inkomstfördelningsundersökningen 2004.

Om vi har ett ensamstående hushåll som norm med värdet 1 och mäter ytterligare konsumtionsenheter med variabeln  $a$  kan vi använda inkomstbegreppet  $y_i = \frac{x_i}{1+a}$  för samtliga hushåll.

## Mått på fördelning eller ojämlikhet/fattigdom

Fokuseringen på de sämst ställda kan motiveras utifrån Rawls teorier. Men bäst vore det att kunna att använda ett enda mått eller index som visar jämn- eller ojämnheten i fördelningen. Ett vanligt sådant indexmått på fördelningen är den s.k. Lorenz-kurvan. En sådan visas i diagram 1 nedan för en fiktiv inkomstfördelning.

Diagram 1 Lorenz-kurvor



Källa: Nationalekonomiska institutionen, Uppsala universitet. [www.nek.uu.se](http://www.nek.uu.se)

Lorenz-kurvan visar på den horisontella axeln den kumulativa andelen av inkomsttagarna och på den vertikala axeln den kumulativa andelen av inkomsterna. Om Lorenz-kurvan sammanfaller med den räta 45°-linjen är alltså inkomsterna helt jämnt fördelade. Ju närmare denna 45°-linje kurvan ligger desto jämnare är fördelningen. I figuren i mitten kan vi därför utgå från att fördelningen i land röd är jämnare fördelad än i land blå. I figuren längst till höger kan vi inte entydigt säga att den ena fördelningen är ojämnare än den andra, eftersom kurvorna skär varandra (fördelningen är jämnare bland låginkomsttagare men ojämnare bland höginkomsttagare). I diagram 2 visas hur den s.k. Gini-koefficienten beräknas som ytan mellan 45°-linjen och Lorenz-kurvan dividerat med ytan i hela triangeln A+B. Gini-koefficienten är således 0 för en helt jämn och 1 för en helt ojämn (en person har alla inkomster) fördelning.<sup>4</sup>

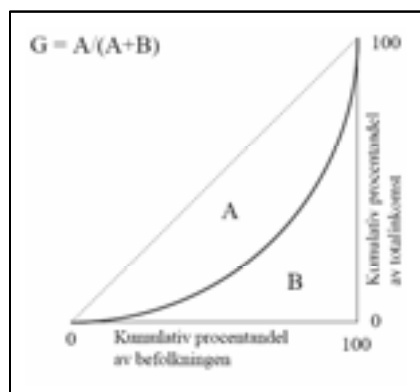
<sup>4</sup> Formeln för Gini-koefficienten är bölig men skrivs

$$G = \left( \frac{1}{2} H^2 \bar{y} \right) \sum_{h=1}^H \sum_{j=1}^H |y_h - y_j| = 1 + \frac{1}{H} - \frac{2}{H^2 \bar{y}} (y_1 + y_2 + \dots + H y_h)$$

för  $y_1 > y_2 > \dots > y_H$

för  $H$  st. hushåll med den genomsnittliga inkomsten  $\bar{y}$ .

Diagram 2 Beräkning av Gini-koefficienten



Källa: Nationalekonomiska institutionen, Uppsala universitet, [www.nek.uu.se](http://www.nek.uu.se)

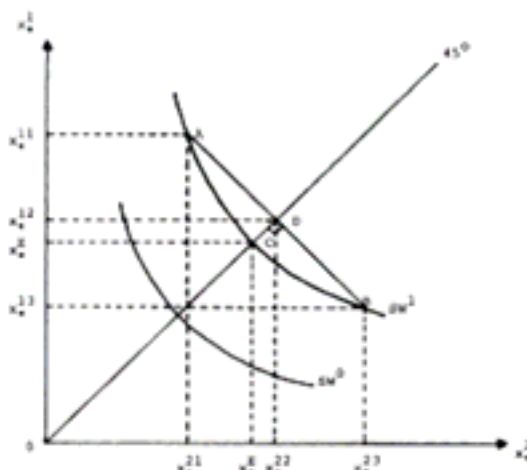
Gini-koefficienten är ett mekaniskt mått som inte utgår från någon ekonomisk teori utan från vad man kan tro är naturliga egenskaper för denna typ av index. Ekonomisk teori har också använts för att skapa mått på fördelningen – ojämnhetsindex (inequality indexes)<sup>5</sup>. Dessa bygger på sociala välfärdsfunktioner som är uttryck för samhällets preferenser över individernas konsumtion eller välfärd. Vi kan skriva en sådan välfärdsfunktion

$$S = \varphi(x_1, x_2, \dots, x_h, \dots, x_n)$$

som alltså – beroende på funktionen  $\varphi$  – anger hur samhället värderar den totala välfärden med utgångspunkt från nivåerna på hushållens konsumtionsutgifter. Funktionen kan sedan se olika ut beroende på om perspektivet är i enlighet med Rawls idéer eller om det är en utilitaristisk utgångspunkt.

<sup>5</sup> Denna framställning bygger på (Assarsson, 1985). Se även [www.bassarsson.com](http://www.bassarsson.com)

Diagram 3 Sociala välfärdsfunktioner och ojämnhetsindex



Källa: Assarsson (1985).

I diagram 3 illustreras idén med en social välfärdsfunktion för fördelningen av 2 hushålls konsumtionsutgifter. Välfärdsfunktionen (de samhälleliga indifferenskurvorna) är här konkava och visar olika kombinationer av inkomster för hushållen som ger samma välfärd för samhället. Att de är konkava illustrerar idén om avtagande marginalnytta av konsumtion. Detta förutsätter att nyttorna mellan de båda hushållen kan jämföras. Ju längre ut från origo desto större samhällsnytta.<sup>6</sup> Punkten D föredras framför A respektive B, eftersom fördelningen i D är jämnare. En annan egenskap som många (men inte alla) tycker är rimlig är att välfärdsfunktionen är homogen av graden 1. Det innebär att om allas inkomster ökar med x procent så ökar också samhällets välfärd med x procent. Samhällsplaneraren försöker hamna så långt nordost som möjligt i diagrammet, dvs. försöker åstadkomma en effektiv ekonomi med tillväxt och en jämn fördelning.

<sup>6</sup> 45°-linjen visar en helt jämn fördelning där alla har samma konsumtion.

Ett ofta använt sammanfattande mått på fördelningens ojämnhets som anknyter till diagrammet ovan är Atkinsons index som kan skrivas

$$A = 1 - \sum_h \left[ \frac{1}{H} \left( \frac{y_h}{\bar{y}} \right)^{1-\varepsilon} \right]^{\frac{1}{1-\varepsilon}} = 1 - \frac{y_e}{\bar{y}}$$

där  $y_e = \sum \left[ \frac{1}{H} (y_h)^{1-\varepsilon} \right]^{\frac{1}{1-\varepsilon}}$  är det minsta värdet på medelinkomsten

som gör att samma sociala välfärd kan åstadkommas med en optimal (helt jämn) fördelning. Eftersom  $y_e = \bar{y}(1 - A)$  är ett jämnhetsjämnhetsindex så kan en minskning i ojämlikheten tolkas på samma sätt som en ökning i realinkomsterna *för alla*. Man kan alltså beräkna den samhällsekonomiska kostnaden för en reform som gör fördelningen ojämna. Denna kostnad kommer då också att bero på hur mycket man ogillar ojämn fördelning, dvs. på parametern  $\varepsilon$ . Ju högre värde på  $\varepsilon$ , desto mer ogillar man ojämn fördelning. Atkinsons index har de egenskaper som illustreras i diagram 3 och ett högre värde på  $\varepsilon$  svarar mot att indifferenskurvorna i figuren buktar mera.

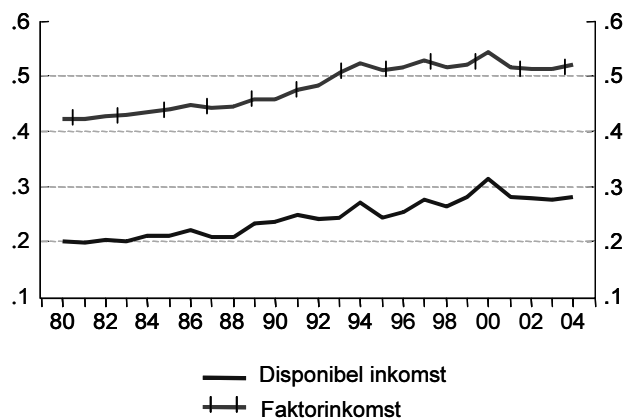
Enligt (Chotikapanich och Creedy, 2004) är det orimligt att räkna med värden på  $\varepsilon$  som är större än 1,4 och intervjuundersökningar om attityder till fördelning pekar på värden som är mindre än 1, se (Amiel et al., 1999). Jag använder därför värden mellan 0,25 och 1,4 i den empiriska undersökningen.

## Den svenska inkomstfördelningen

I Sverige görs officiella beräkningar av inkomster och fördelning av Statistiska Centralbyrån (SCB). När det gäller inkomstfördelningen presenteras data bl.a. över faktorinkomster och disponibla inkomster. Skillnaden mellan de båda är framför allt skatter och transfereringar, så att skillnaderna framför allt speglar de omfördelade effekterna av politiska åtgärder. För att få ett perspektiv på förändringar i fördelningen visas hur Gini-koefficienterna för respektive inkomstbegrepp förändrats under perioden 1980–2004.



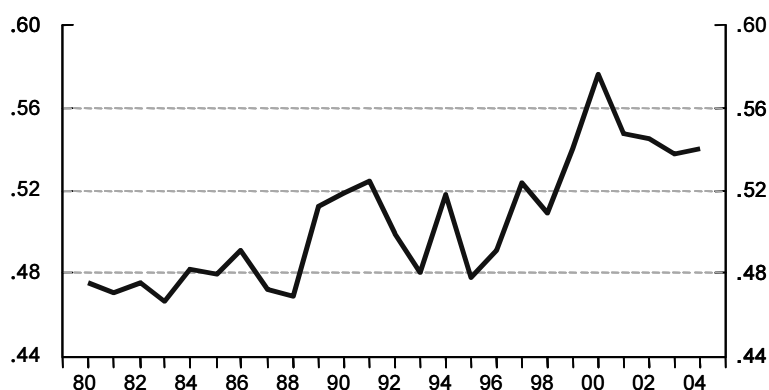
**Diagram 4** Gini-koefficientens utveckling för perioden 1980–2004 för disponibel inkomst respektive faktorinkomst räknad per konsumtionsenhet



Källa: SCB.

Här ser vi att hushållens (reala, i 2004 års priser) disponibla inkomster per konsumtionsenhet är mycket jämnare fördelade än hushållens faktorinkomster. Politiken med skatter och transfereringar bidrar alltså till att utjämna inkomsterna. Denna effekt är dessutom stor eftersom Gini-koefficienten för faktorinkomsterna är ungefär dubbelt så stor som Gini-koefficienten för de disponibla inkomsterna. Vi ser också att fördelningen har blivit avsevärt ojämnare över tiden, eftersom Gini-koefficienterna ökat för både disponibel och faktorinkomst. Politikens relativa effekt kan man få fram genom att dividera de båda Gini-koefficienterna:

Diagram 5 Politikens effekt på inkomstfördelningen 1980–2004



— Kvot mellan Gini-koefficienter för disponibel och faktorinkomst

Vi ser här att politiken verkar utjämnande men att denna effekt minskat sedan början av 1990-talet. Genom att studera olika reformers effekter på ojämnhetsmått som Gini-koefficienten eller Atkinsons ojämnhetsindex kan man få ett bra sammanfattande mått på fördelningseffekterna.

Gini-koefficienten för disponibel inkomst ökade mellan 1980 och 2000 från 0,2 till 0,3, vilket får anses vara en stor ökning. Gini-koefficienten för faktorinkomsterna ökade från 0,4 till 0,5 under samma period. Den ekonomiska standarden förefaller alltså ha blivit avsevärt mycket ojämna fördelad under de senaste decennierna, eftersom Gini-koefficienten ökat med 40–50 procent. Eftersom det är svårt att tolka förändringar i ojämlikhetsmått kan vi ha dessa förändringar i minnet när vi bedömer fördelningseffekterna av förändringar i mervärdesskattesatserna.

## Priser och inkomstfördelning

Enligt den ekonomiska teorin för hushållets beteende väljer hushållet under en budgetrestriktion given av priser och inkomst de varor och tjänster som gör att nyttan maximeras. Vi kan skriva det i termer av en nyttofunktion så att man maximerar  $u(\mathbf{q}^*)$  under

budgetrestriktionen  $x = \sum p_i q_i$ , där  $\mathbf{q}^* = (\frac{q_1}{a_1}, \dots, \frac{q_n}{a_n})$  och  $a_i$  är

något mått på hushållsstorleken (antalet konsumtionsenheter). Ju fler man är i hushållet desto lägre nytta, eftersom fler ska dela på kakan. Med detta upplägg kan vi skriva budgetrestriktionen som

$$x = \sum p_i q_i = \sum p_i a_i \frac{q_i}{a_i} = \sum p_i^* q_i^*, \text{ där } p_i^* \text{ är en sorts skuggpriser}$$

som anger hur mycket kostnaden ökar när hushållsstorleken ökar (jmf. med resonemanget om mjölk och whisky ovan). Löser man ovanstående nyttomaximeringsproblem erhålles hushållets efterfrågefunktioner som  $q_i = a_i g(x, \mathbf{p}, \mathbf{a})$ , dvs. efterfrågan på varan  $i$  beror på hushållets totala utgifter samt priserna på alla varor och tjänster.<sup>7</sup>

### En modell för att bestämma konsumtionsmönstret

Vi formulerar en modell som förklarar hushållens konsumtion av olika varor och tjänster som en funktion av hushållets totala utgifter, priserna på olika varor och tjänster samt hushållets karakteristika, framför allt hushållsstorleken. Jag har valt att använda data från HUT (hushållens utgifter) som beskriver konsumtionsmönster för olika hushållstyper. Av praktiska skäl har jag använt ett mindre antal varugrupper, 8 st. Mervärdesskattesatsutredningens förslag består av två alternativa skattestrukturer, dels alternativet med enhetlig moms enligt delbetänkandet, dels det senaste förslaget där livsmedelsmomsen höjs men övriga undantag behålls. Dessa förändringar kan översättas till skatteförändringar för de 8 varugrupper jag här valt att använda, se tabell 2.<sup>8</sup> Jag skattar modellen som en linjär AIDS efterfrågemodell där hushållets totala utgifter justeras för antalet konsumtionsenheter (Deaton och Muellbauer, 1980). Modellen bestämmer sedan budgetandelarna för respektive varugrupp. Därefter införs skatteförändringarna med antagandet om fullt prisgenomslag, varefter nya konsumtionsmönster simuleras fram för respektive skattealternativ. Kostnader-

<sup>7</sup> Samma lösning kan erhållas om man i stället utgår från att hushållet minimerar kostnaderna för att uppnå en viss nyttonivå, dvs.  $c(u, \mathbf{p}, \mathbf{a})$ . Lösningen blir  $q_i = a_i f(u, \mathbf{p}, \mathbf{a})$  och beror nu i stället på nyttonivån (som inte kan observeras) i stället för de totala utgifterna (som kan observeras).

<sup>8</sup> Jag använder här de beräkningar av skatteförändringar som gjorts inom utredningen, se SOU 2005:57, s. 465 eller Bilaga 5 till SOU 2005:57, s. 402.

na ökar nu olika mycket för olika hushåll – beroende på konsumtionsmönster – och nya realinkomster (eller totala reala utgifter) beräknas med utgångspunkt från variationerna i levnadskostnader för olika hushåll. Det är svårt att förutse hur skatteförändringarna kommer att påverka fördelningen, så tillvida att prisökningarna på livsmedel framför allt drabbar låginkomsttagare medan prisökningar på böcker och tidskrifter samt utemåltider, hotell och alkoholhaltiga drycker i högre utsträckning drabbar höginkomsttagare.

Data över hushållens konsumtionsutgifter hämtas från SCB:s undersökningar av hushållens ekonomi (HUT – hushållens utgifter), där ett urval hushåll fört kassabok över sina utgifter. Data används för åren 1996, 1999–2001 samt 2003–2005. Priser hämtas från SCB:s nationalräkenskaper. Antalet konsumtionsenheter hämtas från HUT. Sammanlagt använder jag 96 observationer av utgifter för olika grupper av hushåll (som de publiceras i HUT).

**Tabell 2** Mervärdesskattesatser för 8 varugrupper. N respektive L anger om varan karaktäriserats som Nödvändighet eller Lyx. Den genomsnittliga budgetandelen för hela dataurvalet anges inom parentes. Ett (-) visar en tendens till ojämnare och ett (+) en tendens till jämnare fördelning.

Grupp	Kategori	Moms nu	Enhetlig moms enligt förslag i delbetänkandet	Moms enligt förslag
1 N (14,8)	Livsmedel	12	21,7 -	22,5 -
2 L (10,1)	Utemåltider, hotell, alkohol och tobak	20,3	21,7 +	18,5 -
3 L (6,9)	Möbler, inventarier	25	21,7 -	22,5 -
4 N (26,3)	Bostad	9,6	8,1 +	8,4 +
5 N/L (13,4)	Kläder och skor, hushållstjänster, hälsovård	25	21,7 -	20,1 -
6 L (14,6)	Transporter	22,3	20,1 -	16,7 -
7 N/L (5,4)	Böcker	6	21,7	6
8 N/L (8,5)	Övriga fritidstjänster	14,7	14,4	12,1

Hushållen antas möta samma priser. Modellen bestämmer hushållens konsumtionsmönster som en funktion av priser, totala utgifter samt antalet konsumtionsenheter (hushållsmedlemmar). Efter att dessa samband bestämts kan man även simulera konsumtionsmönster för typhushåll med varierande inkomst och antal barn samt simulera hur ett sådant hushåll skulle påverkas av skattereformen.

Sammanfattningsvis görs beräkningarna på följande sätt

- en modell skattas ekonometriskt för att bestämma hushållens konsumtion som en funktion av priser, totala utgifter och hushållsstorlek
- hushållens levnadskostnader och totala reala utgifter med nuvarande skatter beräknas
- skatter och priser ändras i enlighet med de båda alternativa skattestrukturerna och nya konsumtionsmönster beräknas
- hushållens levnadskostnader och totala reala utgifter med förändrade skatter och priser beräknas

Därefter görs beräkningar av hur fördelningen påverkas.

## Empiriska resultat

Livsmedel och Bostad klassificeras entydigt som nödvändighetsvaror i den ekonometriska analysen, dvs. inkomstelasticiteten är mindre än 1. Skattereformen innebär att livsmedelspriserna stiger men att priserna på bostadstjänster, bränsle m.m. faller. Eftersom bostadsposten är stor i hushållsbudgeten kompenseras låginkomsttagarna extra mycket här. Utemåltider m.m., Möbler m.m. samt Transporter klassificeras entydigt som lyxvaror. För Transporter och Möbler faller priserna medan de för Utemåltider stiger som en följd av reformen. Sammantaget är det alltså inte entydigt hur den förändrade skattestrukturen kan väntas påverka inkomstfördelningen.

Den höjda momsens på livsmedel innebär att livsmedelspriserna antas öka med 8,5 procent. I de studerade hushållsgrupperna är den högsta budgetandelen för livsmedel 20 procent (hushåll Fattig) och den lägsta 10 procent (hushåll Rik). Det betyder att de totala kostnaderna ökar med 1,7 procent för hushållet Fattig och med 0,85 procent för Rik med anledning av de höjda livsmedelspriserna. Samtidigt stiger priserna på böcker med knappt 15 procent vilket

innebär en kostnadsökning med 0,6 procent för Fattig och med 1 procent för Rik, eftersom det rikare hushållet köper mer böcker. Sammantaget blir kostnadsökningarna enbart för dessa båda poster alltså 2,3 procent för Fattig och 1,85 procent för Rik. Exemplet visar att det i slutändan inte behöver vara så stor skillnad i den totala kostnadsökningen för hushåll med olika inkomster när man beaktar många skatteförändringar.

Låt oss nu beräkna hur hushållens realinkomster förändras när vi beaktar hur de totala levnadskostnaderna ändras som en följd av skatteförändringarna. Vi tar även hänsyn till att konsumenterna ändrar sitt konsumtionsmönster som en följd av att de relativa priserna förändras.

För att få en bild av effekterna av samtliga skatteförändringar är det mest konsekvent att helt enkelt beräkna hur fördelningen påverkas, t.ex. Lorenz-kurvan eller något annat mått på fördelningen. Jag använder Atkinsons ojämlikhetsmått, som diskuterades ovan med värden på aversionsparametern mellan 0,25 och 1,4. Enligt (Chotikapanich och Creedy, 2004) är det rimligt att räkna med värden under 1 och aldrig över 1,4. I tabell 3 visas effekten på Atkinsons index för partiella prisändringar i de 8 varugrupperna enligt delbetänkandets alternativ med enhetlig moms och normalskattesats på 21,7 procent. Här antas värdet 0,75 på aversionsparametern. Effekten blir störst för Livsmedel där prisökningen ökar ojämnheten i fördelningen med 3,1 procent. Prisökningen på böcker gör däremot fördelningen jämnare, med 2,1 procent. För övriga prisändringar är de partiella effekterna små eller marginella.

**Tabell 3** Effekt på Atkinsons index av partiella förändringar i priserna vid alternativa momsstrukturer

Vara	Prisändring, procent		Effekt på Atkinsons index med parametern 0,75, procent	
	Delbetänkandet	Nuvarande förslag	Delbetänkandet	Nuvarande förslag
Livsmedel	8,7	9,4	3,1	3,3
Utemåltider, hotell, alkohol och tobak	1,2	-1,3	-0,4	0,4
Möbler, inventarier	-2,6	-2,0	0,0	0,0
Bostad	-1,4	-0,8	-0,3	-0,2
Kläder och skor, hushållstjänster, hälsovård	-2,6	-1,8	0,0	0,0
Transporter	-1,8	-1,4	0,1	0,0
Böcker	14,8	0	-2,1	0,0
Övriga fritidstjänster	-0,3	-2,3	0,0	0,3

Genomför vi alla skatteförändringarna samtidigt och med aversionsparametern 0,75 ökar ojämnheten i fördelningen med 0,3 procent i alternativet med delbetänkandets förslag med enhetlig beskattning. I det andra alternativet blir effekten större, då ökar ojämnheten med 3,9 procent. Resultatet är inte känsligt för värdet på aversionsparametern, som varierar mellan 0,25 och 1,4. Skillnaden mellan delbetänkandets alternativ och det nuvarande alternativet är framför allt momshöjningen på Böcker. Det har en utjämnande effekt eftersom böcker i större utsträckning köps av höginkomsttagare.

För att få en känsla för om effekterna är stora eller små kan man även jämföra med den utveckling av fördelningen som varit i Sverige under de senaste 20 åren, som gjordes ovan. Som vi såg steg Gini-koefficienten avsevärt från ca 1980 och framåt, från ca 0,2 till 0,3, dvs. med uppåt 50 procent, för fördelningen av de disponibla inkomsterna. Effekten av förändringen i skattestrukturen här är således i jämförelse med detta i stort sett försumbar när det gäller delbetänkandets förslag men något större om man avstår från att höja moms på Böcker.

En annan jämförelse kan göras för ett hushåll med mycket låg inkomst, eftersom man i linje med Rawls kan hävda att inkomsterna för de sämst ställda är viktigast. Jag simulerar därför ett konsumtionsmönster för ett hushåll med ca hälften av median-

inkomsten. Detta hushåll förlorar 0,2 procent av inkomsten, dvs. ca 100 kronor per år genom skatteförändringen enligt delbetänkandets alternativ. Det finns inget stabilt samband mellan inkomst (eller total utgift) och förändring i levnadskostnader för hushållen i undersökningen, vilket alltså beror på att skatteförändringarna påverkar både nödvändighets- och lyxvaror.

Jag har även kontrollerat effekten av att hushållen ändrar sina konsumtionsmönster till följd av skatteförändringarna. Effekten på levnadskostnaderna är i det här fallet försumbar, vilket återigen förmodligen beror på strukturen i skatteförändringarna, som leder till att prissänkningar respektive prishöjningar träffar ganska jämnt mellan olika typer av varor och tjänster.

### **Kompenserande åtgärder**

Analysen visar att fördelningseffekterna av skatteförändringarna är mycket små. För att få ytterligare perspektiv på vad detta innebär kan man simulera vad effekterna skulle bli om vi ökade barnbidraget med låt oss säga 600 kronor per år, dvs. med 50 kronor per månad. En sådan förändring skulle kosta staten drygt 1 miljard kronor om den genomfördes år 2005. Hur en sådan förändring påverkar fördelningen beror på konsumtionsstandarderna hos barnfamiljer jämfört med barnlösa hushåll. Det visar sig att fördelningen på grund av denna förändring blir något jämnare. Atkinsons index minskar nu med 0,6 procent. En del av den ökade ekonomiska effektivitet som kan förväntas i samband med en övergång till enhetlig moms skulle således kunna användas till en sådan alternativ förändring som påverkar fördelningen i kompenserande utjämnande inriktning, om man så önskar. För att återställa Atkinsons index till nivån före ett införande av enhetlig moms skulle det krävas en ökning av barnbidraget med ca 35 kronor per månad, vilket skulle kosta ca 600 miljoner kronor.



## Slutsatser

I denna rapport har jag använt hushållsbudgetdata för att skatta en modell för hur olika hushållstyper bestämmer sin konsumtion. Konsumtionen av olika varor och tjänster beror på

- pris
- inkomst (total utgift)
- hushållsstorlek

Med modellen beräknas sedan olika hushålls levnadskostnader före och efter förändringar i mervärdesskattesatserna enligt två alternativ: delbetänkandets alternativ med enhetlig moms och normalskattesats på 21,7 procent och det nuvarande alternativet med höjd livsmedelsmoms, bibehållande av övriga nedsättningar och med normalskattesats på 22,5 procent. Realinkomsternas fördelning före och efter skatteförändringarna jämförs. Skillnaderna i fördelningarna är små i båda fallen. Fördelningens ojämnhet ökar med 0,3 procent enligt delbetänkandets alternativ och med 3,9 procent enligt det nuvarande alternativet. Skillnaden i effekterna mellan de båda skattealternativen beror främst på bokmomsen, som bara höjs i delbetänkandets alternativ.

## Referenser

- Aaberge, R. och I. Melby. 1998, The Sensitivity of Income Inequality to Choice of Equivalence Scales, *Review of Income and Wealth*, December 1998, v. 44, iss. 4, pp. 565–69.
- Amiel, Y., J. Creedy, och S. Hurn. 1999, Measuring Attitudes towards Inequality, *Scandinavian Journal of Economics*, March 1999, v.101, iss. 1, pp. 83–96.
- Assarsson, Bengt. Prices and Income Distribution. 1985. Department of Economics, University of Lund. Ref Type: Report.
- Attanasio, O. 2002, From Earnings Inequality to Consumption Inequality, *Economic Journal*, March 2002, v. 112, iss. 478, pp. C52–59.
- Attanasio, Orazio, Berloff, Gabriella, Blundell, Richard, och Preston, Ian. From Wages to Consumption Inequality: Tracking Shocks. 2002. Ref Type: Report.
- Banks, Jame, Blundell, Richard, och Smith, Jame P. Wealth inequality in the United States and Great Britain. 2000. Ref Type: Report.
- Barten, A. P. 1994, Family Equivalence Scales within a Narrow and Broad Welfare Context: Comments, *Journal of Income Distribution*, 1994–1995, v. 4, iss. 2, pp. 187–89.
- Blundell, Richard, Low, Hamish, och Preston, Ian. Income risk and consumption inequality: a simulation study. 2004a. Ref Type: Report.
- Blundell, Richard, Pistaferri, Luigi, och Preston, Ian. Consumption inequality and partial insurance. 2004b. Ref Type: Report.
- Blundell, R. och I.Preston. 1998, Consumption Inequality and Income Uncertainty, *Quarterly Journal of Economics*, May 1998, v. 113, iss. 2, pp. 603–40.
- Blundell, R. och I.Preston. 2002, Consumption Inequality and Income Uncertainty, *The economics of rising inequalities*, 2002, pp. 171–203.
- Chotikapanich, D. och J. Creedy. 2004, The Atkinson Inequality Measure and Its Sampling Properties: Bayesian and Classical Approaches, *Australian Economic Papers*, September 2004, v. 43, iss. 3, pp. 302–14.
- Deaton, A. S. och J. Muellbauer. 1980, An Almost Ideal Demand System, *American Economic Review*, June 1980, v. 70, iss. 3, pp. 312–26.

- Hunter, B. H., S. Kennedy, och D. Smith. 2003, Household Composition, Equivalence Scales and the Reliability of Income Distributions: Some Evidence for Indigenous and Other Australians, *Economic Record*, March 2003, v. 79, iss. 244, pp. 70–83.
- Lewbel, A. 1989, Identification and Estimation of Equivalence Scales under Weak Separability, *Review of Economic Studies*, April 1989, v. 56, iss. 2, pp. 311–16.
- Muellbauer, J. 1977, Testing the Barten Model of Household Composition Effects and the Cost of Children, *Economic Journal*, Sept. 1977, v. 87, iss. 347, pp. 460–87.
- Muellbauer, J. 1980, The Estimation of the Prais-Houthakker Model of Equivalence Scales, *Econometrica*, Jan. 1980, v. 48, iss. 1, pp. 153–76.
- Muren, Astri. Skatteincidens i reglerade företag med speciellt fokus på kultursektorn. SOU 2005:57. 2005. Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? Ref Type: Report.
- Pollak, R. A. och T. J. Wales. 1979, Welfare Comparisons and Equivalence Scales, *American Economic Review*, May 1979, v. 69, iss. 2, pp. 216–21.
- Rawls, J., 1971, *A Theory of Justice*.
- Sah, R. K. 1983, How Much Redistribution Is Possible through Commodity Taxes?, *Journal of Public Economics*, February 1983, v. 20, iss. 1, pp. 89–101.
- Tsakoglou, P. 1991, Estimation and Comparison of Two Simple Models of Equivalence Scales for the Cost of Children, *Economic Journal*, March 1991, v. 101, iss. 405, pp. 343–57.
- Van Praag, B. M. S. och N. L. Van der Sar. 1988, Household Cost Functions and Equivalence Scales, *Journal of Human Resources*, Spring 1988, v. 23, iss. 2, pp. 193–210.

# Statens offentliga utredningar 2006

---

## *Kronologisk förteckning*

1. Skola & Samhälle. U.
2. Omprövning av medborgarskap. Ju.
3. Stärkt konkurrenskraft och sysselsättning i hela landet. N.
4. Svenska partnerskap – en översikt. Rapport 1 till Organisationsutredningen för regional tillväxt. N.
5. Organisering av regional utvecklingspolitik – balansera utveckling och förvaltning. Rapport 2 till Organisationsutredningen för regional tillväxt. N.
6. Skyddsgrundsdirektivet och svensk rätt. En anpassning av svensk lagstiftning till EG-direktiv 2004/83/EG angående flyktingar och andra skyddsbehövande. UD.
7. Studieavgifter i högskolan. U.
8. Mångfald och räckvidd. U.
9. Kontroll av varor vid inre gräns. Fi.
10. Ett förnyat programkontor. U.
11. Spel i en föränderlig värld. Fi.
12. Rattfylleri och sjöfylleri. Ju.
13. Djurskydd vid hästavel. Jo.
14. Samernas sedvanemarkar. Jo.
15. Detaljhandel med nikotinläkemedel. S.
16. Ny reglering om brandfarliga och explosiva varor. Fö.
17. Ny häkteslag. Ju.
18. Kustbevakningens personuppgiftsbehandling. Integritet – Effektivitet. Fö.
19. Att återta mitt språk. Åtgärder för att stärka det samiska språket. Ju.
20. Tonnageskatt. Fi.
21. Mediernas Vi och Dom. Mediernas betydelse för den strukturella diskrimineringen. Ju.
22. En sammanhållen diskrimineringslagstiftning. Del 1+2, särtryck av sammanfattningen, lättläst sammanfattning och daisy. Ju.
23. Nya skatteregler för idrotten. Fi.
24. Avgift för matservice inom äldre- och handikappomsorgen. S.
25. Arbetslivsresurs. Ett statligt ägt bolag efter sammanslagning av Samhall Resurs AB (publ) och Arbetslivstjänster. N.
26. Sverige som värdland för internationella organisationer. UD.
27. Stöd till hälsobefrämjande tandvård. S.
28. Nya upphandlingsregler 2. Fi.
29. Teckenspråk och teckenspråkiga. Kunskaps- och forskningsöversikt. S.
30. Är rättvisan rättvis? Tio perspektiv på diskriminering av etniska och religiösa minoriteter inom rättssystemet. Ju.
31. Anställ unga! U.
32. God sed vid lönebildning – Utvärdering av Medlingsinstitutet. N.
33. Andra vägar att finansiera nya vägar. N.
34. Den professionella orkestermusiken i Sverige. U.
35. Värdepapper och kontrolluppgifter. Fi.
36. För studenterna ...  
– om studentkårer, nationer och särskilda studentföreningar. U.
37. Om välfärdens gränser och det villkorade medborgarskapet. Ju.
38. Vuxnas lärande. En ny myndighet. U.
39. Ett utvidgat miljöansvar. M.
40. Utbildningens dilemma. Demokratiska ideal och andrafierande praxis. Ju.
41. Internationella sanktioner. UD.
42. Plats på scen. U.
43. Översyn av atomansvaret. M.
44. Bättre arbetsmiljöregler I. Samverkan, utbildning, avtal m.m. N.
45. Tänka framåt, men göra nu. Så stärker vi barnkulturen. + Bilaga/rapport: ”Det ser lite olika ut ...” En kartläggning av den offentligt finansierade kulturen för barn. U.
46. Jakten på makten. Ju.

47. Ökade möjligheter till trafiknykterhetskontroller vid gränserna. Ju.
48. Bidragsbrott. Fi.
49. Asylsökande barn med uppgivenhets-symtom – trauma, kultur, asylprocess. UD.
50. En ny lag om värdepappersmarknaden. + Författningsbilaga. Fi.
51. Tillgänglighet, mobil TV samt vissa andra radio- och TV-rättsliga frågor. + Daisy. U.
52. Diskrimineringens retorik. En studie av svenska valrörelser 1988–2002. Ju.
53. Partierna nominerar. Exkluderingens mekanismer – etnicitet och representation. Ju.
54. Teckenspråk och teckenspråkiga. Översyn av teckenspråkets ställning. S.
55. Ny associationsrätt för försäkringsföretag. + Författningsförslag. Fi.
56. Ansvarsfull servering – fri från diskriminering. S.
57. En bättre tillsyn av missbrukarvården. S.
58. Sanktionsavgift i stället för straff – områdena livsmedel, foder och djurskydd. Jo.
59. Arbetslivets (o)synliga murar. Ju.
60. På tröskeln till lönearbete. Diskriminering, exkludering och underordning av personer med utländsk bakgrund. Ju.
61. Asylförfarandet – genomförandet av asylprocedurdirektivet i svensk rätt. UD
62. Testa och öva i norra Sverige. Center i Arvidsjaur. N.
63. Forensiska institutet. Ny myndighet för kriminalteknik, rättsmedicin och rättspsykiatri. Ju.
64. Internationella kasinon i Sverige. En utvärdering. Fi.
65. Att ta ansvar för sina insatser. Socialtjänstens stöd till våldsutsatta kvinnor. S.
66. Hästtävlingar – på lika villkor. Jo.
67. Fritid till sjöss och i hamn. Förslag till finansiering av service till sjöfolk. N.
68. Klenoder i tiden. En utredning om samlingar kring scen och musik. U.
69. Uppföljning av kostnadsutjämningen för kommunernas LSS-verksamhet. Fi.
70. Oinskränkt produktskydd för patent på genteknikområdet. Ju.
71. Stöd till hälsobefrämjande tandvård del 2. S.
72. Öppna möjligheter med alkohol. N.
73. Den segregering integrationen. Om social sammanhållning och dess hinder. Ju.
74. En ny lag om värdepappersmarknaden. Supplement. Fi.
75. Jämställdhet i förskolan – om betydelsen av jämställdhet och genus i förskolans pedagogiska arbete. U.
76. Otillbörliga affärsmetoder. Jo.
77. Ungdomar, stress och psykisk ohälsa. Analyser och förslag till åtgärder. U.
78. Hälsa, vård och strukturell diskriminering. Ju.
79. Integrationens svarta bok. Agenda för jämlikhet och social sammanhållning. Ju.
80. Patent och innovationer för tillväxt och välfärd. N.
81. Mervärdesskrog. Del 1. Förslag och ställningstaganden. Del 2. Utredningens underlag A. Del 3. Utredningens underlag B, bilagor. N.
82. Patientdatalag. S.
83. Radio och TV i allmänhetens tjänst. Överlåtelse av rättigheter till offentligt framförande. U.
84. Deluppföljning av den kommunal-ekonomiska utjämningen – med förslag om organisation samt löne- och byggkostnadsutjämning. Fi.
85. Drogtestning av totalförsvarspiktiga. Fö.
86. Mera försäkring och mera arbete. S.
87. Arbetskraftsinvandring till Sverige – förslag och konsekvenser. N.
88. Effektivare LEK. N.
89. Tyst godkännande – ett nytt sätt att deklarerar. Fi.
90. På väg mot en enhetlig mervärdesskatt. Fi.

# Statens offentliga utredningar 2006

---

## Systematisk förteckning

### **Justitiedepartementet**

---

- Omrövning av medborgarskap. [2]  
Rattfylleri och sjöfylleri. [12]  
Ny häkteslag. [17]  
Att återta mitt språk. Åtgärder för att stärka det samiska språket. [19]  
Mediernas Vi och Dom. Mediernas betydelse för den strukturella diskrimineringen. [21]  
En sammanhållen diskrimineringslagstiftning.  
Del 1+2, särtryck av sammanfattningen, lättläst sammanfattning och daisy. [22]  
Är rättvisan rättvis?  
Tio perspektiv på diskriminering av etniska och religiösa minoriteter inom rättssystemet. [30]  
Om välfärdens gränser och det villkorade medborgarskapet. [37]  
Utbildningens dilemma  
Demokratiska ideal och andrafierande praxis. [40]  
Jakten på makten. [46]  
Ökade möjligheter till trafiknykterhetskontroller vid gränserna. [47]  
Diskrimineringens retorik. En studie av svenska valrörelser 1988–2002. [52]  
Partierna nominerar.  
Exkluderingens mekanismer – etnicitet och representation. [53]  
Arbetslivets (o)synliga murar. [59]  
På tröskeln till lönearbete. Diskriminering, exkludering och underordning av personer med utländsk bakgrund. [60]  
Forensiska institutet. Ny myndighet för kriminalteknik, rättsmedicin och rättspsykiatri. [63]  
Oinskränkt produktskydd för patent på genteknikområdet. [70].

- Den segregerande integrationen.  
Om social sammanhållning och dess hinder. [73]  
Hälsa, vård och strukturell diskriminering. [78]  
Integrationens svarta bok. Agenda för jämlikhet och social sammanhållning. [79]

### **Utrikesdepartementet**

---

- Skyddsgrundsdirektivet och svensk rätt.  
En anpassning av svensk lagstiftning till EG-direktiv 2004/83/EG angående flyktingar och andra skyddsbehövande. [6]  
Sverige som värdland för internationella organisationer. [26]  
Internationella sanktioner. [41]  
Asylsökande barn med uppgivenhetssymtom – trauma, kultur, asylprocess. [49]  
Asylförfarandet – genomförandet av asylprocedurdirektivet i svensk rätt. [61]

### **Försvarsdepartementet**

---

- Ny reglering om brandfarliga och explosiva varor. [16]  
Kustbevakningens personuppgiftsbehandling. Integritet – Effektivitet. [18]  
Drogtestning av totalförsvarspflichtiga. [85]

### **Socialdepartementet**

---

- Detaljhandel med nikotinläkemedel. [15]  
Avgift för matservice inom äldre- och handikappomsorgen. [24]  
Stöd till hälsobefrämjande tandvård. [27]  
Teckenspråk och teckenspråkiga.  
Kunskaps- och forskningsöversikt. [29]  
Teckenspråk och teckenspråkiga.  
Översyn av teckenspråkets ställning. [54]  
Ansvarsfull servering – fri från diskriminering. [56]

En bättre tillsyn av missbrukarvården. [57]  
Att ta ansvar för sina insatser. Socialtjänstens stöd till våldsutsatta kvinnor. [65]  
Stöd till hälsobefrämjande tandvård del 2. [71]  
Patientdatalag. [82]  
Mera försäkring och mera arbete. [86]

### **Finansdepartementet**

---

Kontroll av varor vid inre gräns. [9]  
Spel i en föränderlig värld. [11]  
Tonnageskatt. [20]  
Nya skatteregler för idrotten. [23]  
Nya upphandlingsregler 2. [28]  
Värdepapper och kontrolluppgifter. [35]  
Bidragsbrott. [48]  
En ny lag om värdepappersmarknaden. + Författningsbilaga. [50]  
Ny associationsrätt för försäkringsföretag. + Författningsförslag. [55]  
Internationella kasinon i Sveige. En utvärdering. [64]  
Uppföljning av kostnadsutjämningen för kommunernas LSS-verksamhet. [69]  
En ny lag om värdepappersmarknaden. Supplement. [74]  
Deluppföljning av den kommunalekonomiska utjämningen – med förslag om organisation samt löne- och byggkostnadsutjämning. [84]  
Tyst godkännande – ett nytt sätt att deklarerat. [89]  
På väg mot en enhetlig mervärdesskatt. [90]

### **Utbildnings- och kulturdepartementet**

---

Skola & Samhälle. [1]  
Studieavgifter i högskolan. [7]  
Mångfald och räckvidd. [8]  
Ett förnyat programkontor. [10]  
Anställ unga! [31]  
Den professionella orkestermusiken i Sverige. [34]  
För studenterna...  
– om studentkårer, nationer och särskilda studentföreningar. [36]  
Vuxnas lärande. En ny myndighet. [38]  
Plats på scen. [42]

Tänka framåt, men göra nu. Så stärker vi barnkulturen. + Bilaga/rapport: ”Det ser lite olika ut...” En kartläggning av den offentligt finansierade kulturen för barn. [45]

Tillgänglighet, mobil TV samt vissa andra radio- och TV-rättsliga frågor. + Daisy. [51]

Klenoder i tiden. En utredning om samlingar kring scen och musik. [68]

Jämställdhet i förskolan – om betydelsen av jämställdhet och genus i förskolans pedagogiska arbete. [75]

Ungdomar, stress och psykisk ohälsa. Analyser och förslag till åtgärder. [77]

Radio och TV i allmänhetens tjänst. Överlåtelse av rättigheter till offentligt framförande. [83]

### **Jordbruksdepartementet**

---

Djurskydd vid hästavel. [13]  
Samernas sedvanemarkar. [14]  
Sanktionsavgift i stället för straff – områdena livsmedel, foder och djurskydd. [58]  
Hästtävlingar – på lika villkor. [66]  
Otillbörliga affärsmetoder. [76]

### **Miljö- och samhällsbyggnadsdepartementet**

---

Ett utvidgat miljöansvar. [39]  
Översyn av atomansvaret. [43]

### **Näringsdepartementet**

---

Stärkt konkurrenskraft och sysselsättning i hela landet. [3]  
Svenska partnerskap – en översikt. Rapport 1 till Organisationsutredningen för regional tillväxt. [4]  
Organisering av regional utvecklingspolitik – balansera utveckling och förvaltning. Rapport 2 till Organisationsutredningen för regional tillväxt. [5]  
Arbetslivsresurs.  
Ett statligt ägt bolag efter sammanslagning av Samhall Resurs AB (publ) och Arbetslivstjänster. [25]  
God sed vid lönebildning – Utvärdering av Medlingsinstitutet. [32]  
Andra vägar att finansiera nya vägar. [33]

Bättre arbetsmiljöregler I. Samverkan,  
utbildning, avtal m.m. [44]

Testa och öva i norra Sverige. Center i  
Arvidsjaur. [62]

Fritid till sjöss och i hamn. Förslag till  
finansiering av service till sjöfolk. [67]

Öppna möjligheter med alkohol. [72]

Patent och innovationer för tillväxt och  
välfärd. [80]

Mervärdesskatt.  
Del 1. Förslag och ställningstaganden.  
Del 2. Utredningens underlag A.  
Del 3. Utredningens underlag B, bilagor.  
[81]

Arbetskraftsinvandring till Sverige  
– förslag och konsekvenser. [87]

Effektivare LEK. [88]

Tyst godkännande – ett nytt sätt att deklarerat  
[89]