

Uppföljning av undantag
från normalskattesatsen
för mervärdeskatt

ISSN 1653-0942
ISBN 978-91-86673-96-3
Riksdagstryckeriet, Stockholm, 2012

Förord

Som ett led i skatteutskottets arbete med uppföljning och utvärdering av fattade riksdagsbeslut samt fördjupning av beredningsunderlaget i frågor som aktualiseras på utskottets område, beslutade skatteutskottet den 9 juni 2011 att följa upp undantag från normalskattesatsen för mervärdesskatt. Arbetet med uppföljningen inleddes under hösten 2011.

Utskottets grupp för uppföljning och utvärdering har utarbetat en förstudie, bevakat att uppföljningen har genomförts i enlighet med utskottets uppdrag samt lämnat synpunkter på områden som eventuellt kan behöva en fördjupad belysning och på arbetet i dess helhet. I gruppen har ingått Johnny Munkhammar (M), ordförande i gruppen, Hans Olsson (S), Helena Leander, sedermera ersatt av Mats Pertoft (MP), Gunnar Andrén (FP) med ersättare Martin Andreasson (FP), Karin Nilsson (C), David Lång sedermera ersatt av Thoralf Alfsson (SD), Jacob Johnson (V) och Lars Gustafsson (KD). Gruppen har biträttats av utskottets kansli.

Uppdraget har utförts av utvärderare Joakim Skotheim, vid utskottsavdelningens utvärderings- och forskningsfunktion.

I följande rapport redovisas resultatet av uppföljningsarbetet.

Stockholm i maj 2012.

Henrik von Sydow
Ordförande

Leif Jakobsson
Vice ordförande

Anna Wallin
Kanslichef

Innehållsförteckning

Förord.....	3
Innehållsförteckning.....	4
Sammanfattning.....	6
1 Inledning.....	11
1.1 Bakgrund.....	11
1.2 Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsverksamhet.....	12
1.3 Syfte, genomförande och avgränsning.....	12
1.3.1 Syfte och inriktning.....	12
1.3.2 Genomförande.....	13
1.3.3 Avgränsningar.....	14
1.4 Rapportdisposition.....	14
2 Enhetlig mervärdesskatt.....	16
2.1 Kort om mervärdesskatt.....	16
2.2 Enhetlig mervärdesskattesats – en grundläggande princip.....	17
2.3 Teoretiska fördelar med enhetlig beskattning.....	18
2.4 Avsteg från enhetlig mervärdesskattesats.....	19
2.5 Optimal beskattning – en kompletterande jämförelsenorm.....	20
2.6 Riksdagens tillkännagivanden om enhetlig mervärdesskatt och optimal beskattning.....	22
3 Aktuella mervärdesskatteutredningar – ett urval.....	25
3.1 Kommittén för utvärdering av skattereformen.....	25
3.2 Skattebasutredningen.....	25
3.3 Mervärdesskattesatsutredningen.....	26
3.4 Enhetlig beskattning.....	27
3.5 Rapport från Copenhagen Economics.....	30
4 Mervärdesskatten i ett internationellt perspektiv.....	32
4.1 OECD.....	32
4.2 EU.....	33
4.2.1 Medlemsländernas tillämpning av mervärdesskattedirektivet.....	34
4.2.2 Erfarenheter från Danmark.....	38
4.2.3 Grönbok om mervärdesskattens framtid.....	40
4.2.4 Momshantering av posttjänster.....	44
5 Differentierad mervärdesskatt i Sverige.....	46
5.1 Skattesatser för mervärdesskatt.....	46
5.2 Redovisning av skatteutgifter.....	48
5.3 Mervärdesskatteuppbörd fördelat efter bransch.....	52
5.4 Sänkt mervärdesskatt på livsmedel.....	54
5.4.1 Förändringar av mervärdesskattesatsen på livsmedel.....	54
5.4.2 Fördelningspolitiska effekter.....	55
5.4.3 Avgränsningsproblem.....	56
5.5 Sänkt moms på vissa tjänster.....	56

5.5.1 Sänkt restaurang- och cateringmoms.....	56
5.5.2 Sänkt moms inom andra delar av tjänstesektorn	59
5.5.3 Andra länders erfarenheter av reducerad moms	60
6 Effekter av att reducera mervärdesskattesatsen för tillträde till djurparker och transport i skidliftar.....	62
6.1 Sänkning av mervärdesskattesatsen och påverkan på konsumentpriserna	62
6.2 Tidigare utvärderingar av reducerade mervärdesskattesatser	63
6.3 Tillträde till djurparker	64
6.3.1 Bakgrund till den nuvarande skattesatsen.....	64
6.3.2 Beskrivning av Svenska Djurparksföreningen och Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar	68
6.3.3 Beskrivning av branschen och dess omsättning	69
6.3.4 Svenska djurparker och tropikanläggningars entréavgifter efter sänkningen av mervärdesskattesatsen	70
6.3.5 Måluppfyllelse med mervärdesskattesänkningen	76
6.3.6 Avgränsningsproblem	76
6.4 Transport i skidliftar.....	80
6.4.1 Bakgrund till den nuvarande skattesatsen.....	80
6.4.2 Fakta om Svenska Liftanläggningars Organisation	83
6.4.3 Beskrivning av branschen och dess liftomsättning.....	85
6.4.4 Svenska liftanläggningars pris på liftkort efter sänkningen av mervärdesskattesatsen	88
6.4.5 Måluppfyllelse med mervärdesskattesänkningen	97
7 Gruppens slutsatser och iakttagelser	99
Referenser	105
Bilaga 1: Skattesatser enligt mervärdesskattelagen (1994:200)	111
Bilaga 2: Konsumentprisindex (KPI) årsmedeltal totalt, 1980=100 efter tid.....	113
Bilaga 3: Entrépriser för vuxna (en dag och högsäsong) vid olika djurparker säsongerna 2000 till 2010 (kronor).....	114
Bilaga 4: Entrépriser för barn och ungdomar (en dag och högsäsong) vid olika djurparker säsongerna 2000 till 2010 (kronor).....	115
Bilaga 5: Branschmätt vid olika djurparker säsongerna 2001 till 2010.....	116
Bilaga 6: Förändrade myndighetskrav och branschnormer som komplicerar och fördyrar djurparkernas verksamhet.....	117
Bilaga 7: Liftomsättning i de 15 största skidanläggningarna	120
Bilaga 8: Liftkortspriser vid olika skidanläggningar säsongerna 2005/06 till 2010/11 (kronor).....	121
Bilaga 9: Resultat efter avskrivningar vid olika skidanläggningar säsongerna 2005/06 till 2010/11 (mnkr)	123
Bilaga 10: Antalet anställda vid olika skidanläggningar säsongerna 2005/06 till 2010/11	124

Sammanfattning

Uppföljnings- och utvärderingsgruppens arbete

Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp inledde i mitten av 2011 en uppföljning och utvärdering av vissa undantag från normalskattesatsen för mervärdesskatt som gäller för olika varor och tjänster. Syftet med uppföljningen var att ge utskottet ökade kunskaper inför behandlingen av budgetpropositionen, vid beredningen av regeringens årliga redovisning till riksdagen av skatteutgifterna och av andra propositioner som rör skatteområdet samt om eventuella motioner som rör området.

I utvärderingen studeras normen enhetlig beskattning på mervärdesskatteområdet, beskrivs översiktligt mervärdesskattens utformning i ett internationellt perspektiv samt redogörs för vilka avvikelser från normen som gäller i Sverige för olika varor och tjänster. Då mervärdesskatten är den skattebas som är mest harmoniserad mellan medlemsländerna inom EU har det varit av intresse att studera hur vanligt förekommande det är att länder beslutar om undantag från en normalskattesats på mervärdesskatteområdet. Det är inte lika vanligt att utvärdera skatteutgifter, t.ex. reducerad mervärdesskatt, som direkta stöd till företag och hushåll. Av den anledningen analyseras effekterna av besluten att sänka mervärdesskattesatsen på tillträde till djurparker och transport i skidliftar i denna utvärdering. Dessa sänkningar var de senast tillkomna sänkningarna av mervärdesskatten och de hade dessutom inte varit föremål för utvärdering.

Enhetlig beskattning och undantag från huvudprincipen

En av grundpelarna i den skattereform som genomfördes 1990–91 var principen om enhetlig beskattning. Detta innebär på mervärdesskatteområdet att grundprincipen i dag är att samtliga varor och tjänster ska omfattas av normalskattesatsen 25 procent. Därutöver finns det enligt EU:s momsdirektiv möjlighet att använda två reducerade momssatser för vissa specifika varor och tjänster, nämligen 6 och 12 procent. Skatteutskottet har vid flera tillfällen framfört att det finns goda skäl att sträva efter ett system med så få undantag och områden med reducerad skattesats som möjligt.

Riksdagen har efter skattereformens ikraftträdande vid olika tillfällen beslutat om undantag från normalskattesatsen för mervärdesskatt. Besluten att differentiera mervärdesskattesatserna mellan olika varor och tjänster har fattats av bl.a. fördelningspolitiska och branschekonomiska skäl. Ett motiv till förändringar i skattelagstiftningen som medför avsteg från principen om enhetlig beskattning är att dessa avvikelser anses leda till högre samhällseko-

nomisk effektivitet. Under senare år har principen optimal beskattning alltmer kommit att betraktas som ett komplement till skatteutgiftsredovisningen.

Mervärdesskatten i ett internationellt perspektiv

Mervärdesskatt utgår vid försäljningen av varor och tjänster i flertalet OECD-länder. Det har skett en viss konvergens vad gäller uttag av mervärdesskatt bland OECD-länderna. I länder med en lägre mervärdesskattesats har den höjts, medan det motsatta förhållandet gäller för länder med en högre mervärdesskattesats. Den generella moms-kattesatsen bland OECD-länderna var 17,6 procent 2009.

Mervärdesskatt ska, enligt mervärdesskattedirektivet, betalas för alla varor och tjänster som köps och säljs för konsumtion inom EU, vilket därmed gör den till den skattebas som är mest harmoniserad mellan medlemsländerna. Momsdirektivet, som säkerställer att konkurrensvillkoren upprätthålls nationellt såväl som på gemenskapsnivå, föreskriver ett antal miniminivåer vad gäller skattesatser och definierar skattebaserna på ett enhetligt sätt. Normal-skattesatsen får som lägst uppgå till 15 procent. Därutöver får medlemsländerna tillämpa en eller två reducerade skattesatser som ska uppgå till minst 5 procent. De reducerade skattesatserna får endast användas på vissa utvalda varor och tjänster.

Flertalet medlemsländer har i mindre eller större utsträckning valt att införa reducerade mervärdesskattesatser. Flera länder har beslutat att höja skattesatserna under senare år för att komma till rätta med den statsfinansiella kris som den globala finansiella krisen bidragit till att skapa. Den genomsnittliga normalskattesatsen har ökat med något mer än 1 procentenhet under den senaste femårsperioden. Den genomsnittliga normalskattesatsen år 2011 för EU-25 var 20,7 procent och marginellt högre för EU-15, nämligen 20,8 procent. Den högsta mervärdesskattesatsen har Sverige tillsammans med Danmark och Ungern, medan Luxemburg och Cypern är de länder som har den lägsta skattesatsen. För närvarande är det endast Danmark som i princip använder sig av en enhetlig mervärdesskattesats och därmed inte utnyttjar de nedsättningsmöjligheter som momsdirektivet medger.

Sammanfattning av gruppens slutsatser och iakttagelser

Enhetlig beskattning utgör alljämt huvudprincipen i skattesystemet.

Principen om enhetlig beskattning utgör alljämt en av huvudprinciperna för det svenska skattesystemet. Användandet av en normalskattesats för flertalet varor och tjänster bidrar till att skapa ett skattesystem som upplevs som rättvist och enkelt för bl.a. näringsidkare.

Det finns behov av att tydliggöra användningen av den kompletterande jämförelsenormen optimal beskattning

Skatteutskottet har tidigare betonat att enhetlig beskattning utgör den grundläggande normen för regeringens skatteutgiftsredovisning. Ett syfte med att utveckla skatteutgiftsredovisningen är att den ska kunna användas som ett verktyg i budgetarbetet, samt vid beslut om nya eller förändrade skatteregler. Ett sådant utvecklingsarbete skulle utgöra ett komplement till den nuvarande redovisningen.

Den genomsnittliga normalskattesatsen i EU närmar sig den svenska nivån

Det kan konstateras att mervärdesskatteintäkter i förhållande till de intäkter som varit möjliga om standardskattesatsen hade tillämpats på all slutlig konsumtion ökade kraftigt i Sverige jämfört med andra länder och OECD-genomsnittet under åren 1992–2005. Ett flertal EU-länder har emellertid höjt eller beslutat att höja mervärdesskattesatserna under de senaste åren. Om denna utveckling fortsätter innebär det, enligt gruppen, att risken för konkurrenssnedvridningar på grund av kraftigt divergerande skattesatser jämfört med andra länder kommer att minska.

Det är viktigt att dra lärdomar av hur mervärdesskattesystemet fungerat i andra länder

Det är viktigt att uppmärksamma hur olika länder har valt att konstruera sina skattesystem. Det finns sannolikt lärdomar att ta till sig i ett framtida arbete med att utveckla eller förändra det svenska mervärdesskattesystemet både vad gäller problem och möjligheter som kan identifieras framför allt i andra EU-länder.

Det är viktigt att aktivt följa kommissionens arbete med att förändra EU:s mervärdesskattesystem

Skatteutskottet har ställt sig positivt till kommissionens översyn av det gemensamma mervärdesskattesystemet. I samband med behandlingen av kommissionens grönbok om mervärdesskattens framtid uttalade utskottet att det finns goda skäl som talar för ett skattessystem med så få nationella undantag och avvikelser som möjligt. Nationella undantag och områden med reducerade skattesatser bör löpande utvärderas för att säkerställa att konkurrensen inte snedvrids, komplexiteten inte ökar samt för att undersöka om den väntade effekten uppnåtts. Det är viktigt att Sverige på ett aktivt sätt arbetar för att ett reviderat momsdirektiv utformas på ett sätt som i högre utsträckning än i dag begränsar användningen av reducerade momssatser, samtidigt som det medger utrymme för nationell flexibilitet.

Det är viktigt att följa upp och utvärdera beslut om att frångå principen om enhetlig beskattning

Utskotten är enligt den nuvarande riksdagsordningen ansvariga för att följa upp och utvärdera riksdagsbeslut. Detta ställer krav på att eventuella framtida reformer inom skatteområdet har tydliga och därmed uppföljningsbara mål.

Detta är en nödvändig förutsättning för att utskottet ska kunna fatta väl underbyggda beslut. Effekterna av att sänka mervärdesskattesatsen för tillträde till djurparker och transport i skidliftar har inte tidigare utvärderats. Vidare fastställdes inga tydliga mål med respektive mervärdesskattesänkning, vilket komplicerar arbetet med att utvärdera resultatet av reformerna.

Prisutvecklingen har studerats för att utröna hur den genomsnittliga prisförändringen för inträde till djurparker och liftkort har förhållit sig till förändringen i den allmänna prisutvecklingen.

Prisförändringar efter beslutet att reducera moms-kattesatsen för tillträde till djurparker och transport i skidliftar

Det kan konstateras att priserna i de båda branscherna har ökat snabbare än förändringen i den allmänna prisutvecklingen. Utvärderingen pekar på att stora variationer vad gäller prisutvecklingen kan förekomma mellan företagen inom en bransch. Det framgår att entrépriserna till djurparker har ökat snabbare än priset på liftkort, dock skiljer sig jämförelseperioden åt. Under perioden 2001–2010 ökade entrépriserna till djurparker med ca 80 procent för vuxna och ca 89 procent för barn och ungdomar. Vid fullt prisgenomslag på konsumentpriserna skulle priserna ha varit 4 procent lägre jämfört med den prisnivå som gällde innan momsskattesänkningen trädde i kraft. Mellan säsongerna 2006/07 och 2010/11 ökade det genomsnittliga priset på liftkort med ca 10 procent mer än förändringen i konsumentprisindex (KPI).

Förklaringar till prisutvecklingen i de två branscherna

Det finns betydande skillnader mellan branscherna vad gäller momssänkningens genomslag i priserna. Prisutvecklingen för entré till djurparker avser en dubbelt så lång tidsperiod som liftkortet för utförsåkning. Över en längre tidsperiod är det troligt att en bransch och de enskilda företagen genomgår större strukturella förändringar, som kan förändra kostnads-läget i branschen. En annan förklaring är branschens relation till momsreformen. Skidbranschen arbetade aktivt för att momsskattesatsen för transport i skidliftar skulle sänkas, medan sänkningen av moms inte drevs på ett lika aktivt sätt av djurparkerna. Detta kan tänkas ha bidragit till att skidanläggningarna sänkte sina priser på liftkort i betydligt högre utsträckning än djurparkerna.

De branschspecifika kostnaderna har för båda branscherna sannolikt ökat mer än motsvarande förändring i KPI. Delar av momsskattesänkningarna har sannolikt gått till att täcka ökade branschspecifika kostnader. För djurparkerna handlar det om myndighetskraven rörande artskydd, djurskydd, smittskydd och arbetsmiljö och om tvingande branschnormer som driver upp kostnaderna. De branschspecifika kostnaderna har ökat för skidanläggningarna delvis beroende på ökande elpriser.

En annan tänkbar förklaring till prisutvecklingen i branscherna är att prisförändringen för de båda branscherna inkluderar en kvalitetseffekt, dvs. den nytta som liftkortet eller entrén till en djurpark genererar är av en högre kvalitet och värderas därmed högre av konsumenten i dag jämfört med när mervärdesskattesatsen sänktes. Detta åskådliggörs av att företag från de båda

branscherna har genomfört stora investeringar under perioden från det att momsskattesänkningen trädde i kraft till dags dato. För skidbranschens del innebär det utökade system för snöproduktion, liftar och nedfarter, medan det för djurparkernas del innebär t.ex. fler djur och större djurhågn och fler andra attraktioner. En annan indikator som visar att kvaliteten har höjts är att antalet anställda och besökare har ökat kraftigt i de båda branscherna.

Dessa förklaringar innebär sammantaget att det inte går att utesluta att priserna för liftkort har utvecklats i nivå med hur branschens faktiska kostnader har utvecklats under perioden 2001–2010. Samma utsaga gäller emellertid inte för djurparkerna där entrépriserna har gått upp kraftigt sedan momsskattesänkningen. Djurparkerna har under den senaste tioårsperioden genomfört stora investeringar och genomgått större strukturella förändringar relativt skidanläggningarna. Trots att det inte går att kvantifiera förefaller det troligt att kvalitetseffekten står för en stor del av prisuppgången på entrépriserna till djurparker.

Sänkningen av skattesatserna har inte skapat några nya gränsdragningsproblem

Enligt Skatteverket har sänkningen av skattesatserna inte lett till någon ökad skattebörd för verket eller nya gränsdragningsproblem m.m. i de båda analyserade branscherna.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En av grundpelarna i den skattereform som genomfördes 1990–91 var principen om enhetlig beskattning. Detta innebär på mervärdesskatteområdet att grundprincipen i dag är att samtliga varor och tjänster ska omfattas av skattesatsen 25 procent. Riksdagen har efter skattereformens ikraftträdande vid olika tillfällen beslutat om undantag från normalskattesatsen för mervärdesskatt. Besluten att differentiera mervärdesskattesatserna mellan olika varor och tjänster har fattats av bl.a. fördelningspolitiska och branschekonomiska skäl.¹

Fortsatta förändringar av mervärdesskattesystemet har diskuterats. I slutet av 2010 beslutade regeringen att tillsätta en utredning om sänkt restaurangmoms för vissa tjänster.² Ett delbetänkande som fokuserade på att ta fram ett lagförslag om en sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) från dagens 25 procent till 12 procent presenterades i mars 2011.³ I slutbetänkandet, som redovisades i oktober 2011, analyserade utredningen vilken samhällsekonomisk effektivitet och förändring av den varaktiga sysselsättningen en sänkt mervärdesskattesats inom andra delar av tjänstesektorn skulle kunna leda till.⁴ Mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster sänktes från 25 procent till 12 procent den 1 januari 2012. Syftet med förändringen var bl.a. att öka den varaktiga sysselsättningen och att förenkla skattereglerna för berörda företag.⁵

För staten ger differentierade mervärdesskattesatser på varor och tjänster upphov till ett inkomstbortfall i form av en skatteutgift. Det är priskänsligheten för den specifika varan eller tjänsten som i slutänden avgör i vilken utsträckning som den förändrade skatten slår igenom på konsumentpriserna. Regeringen presenterar årligen en sammanställning av skatteutgifterna i en särskild skrivelse till riksdagen. Skatteutskottet har vid flera tillfällen framfört att det finns goda skäl att sträva efter ett system med så få undantag och områden med reducerad skattesats som möjligt.⁶

¹ Se P. Johansson (2011) för en analys av den politiska debatten om moms. Fokus i studien är de riktade skattesänkningar som har införts sedan 1990 års momsreform.

² Dir. 2010:132.

³ SOU 2011:24.

⁴ SOU 2011: 70.

⁵ Prop. 2011/12:1.

⁶ Bet. 2010/11:SkU19.

1.2 Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsverksamhet

I utskottens beredning av ärenden ingår uppgiften att följa upp och utvärdera riksdagsbeslut.⁷ Riksdagen har därutöver beslutat om riktlinjer för utskottens arbete med uppföljning och utvärdering. Av riktlinjerna framgår bl.a. att verksamheten omfattar dels fördjupade uppföljningar och utvärderingar, dels löpande uppföljningar och utvärderingar av regeringens resultatinformation som redovisas i budgetpropositionen och resultatskrivelser. Uppföljningar och utvärderingar bör, enligt riktlinjerna, ha en framåtblickande inriktning och medverka till att ge underlag för väl underbyggda ställningstaganden i utskottens beredningsarbete.

Skatteutskottet beslutade den 9 juni 2011 att genomföra en uppföljning av de undantag från normalskattesatsen för mervärdesskatt som gäller för olika varor och tjänster⁸ enligt det förslag som uppföljnings- och utvärderingsgruppen beslutade om vid mötet den 7 juni 2011.⁹

1.3 Syfte, genomförande och avgränsning

1.3.1 Syfte och inriktning

Syftet med skatteutskottets uppföljning har varit att ge utskottet ökade kunskaper inför behandlingen av budgetpropositionen, vid beredningen av regeringens årliga redovisning till riksdagen av skatteutgifterna och av andra propositioner som rör skatteområdet samt eventuella motioner som rör området.

Uppföljningen har inriktats på att studera normen enhetlig beskattning på mervärdesskatteområdet, översiktligt beskriva mervärdesskattens utformning i ett internationellt perspektiv samt redogöra för vilka avvikelser från normen som gäller i Sverige för olika varor och tjänster. Då mervärdesskatten är den skattebas som är mest harmoniserad mellan medlemsländerna inom EU har det varit av intresse att studera hur vanligt förekommande det är att länder beslutar om undantag från en normalskattesats på mervärdesskatteområdet.

Det är inte lika vanligt att utvärdera skatteutgifter, t.ex. reducerad mervärdesskatt, som direkta stöd till företag och hushåll. Två av de senaste beslutade undantagen från normalskattesatsen för mervärdesskatt gällde tillträde till djurparker och transport i skidliftar. Inga utvärderingar har gjorts avseende vilka effekter moms-skattesänkningarna har haft på respektive bransch. Det är därför av intresse för denna studie att besvara följande frågeställningar:

⁷ 4 kap. 8 § regeringsformen och 4 kap. 18 § riksdagsordningen.

⁸ Skatteutskottet 2011-06-09. Protokoll utskottssammanträde 2010/11:26.

⁹ Beslutet föregicks av en förstudie, vars syfte var att ta fram underlag för ställningstagande till inriktningen på en fortsatt uppföljning och utvärdering i en huvudstudie. Skatteutskottet 2011-05-05. Protokoll utskottssammanträde 2010/11:21.

- Vad har de förändrade reglerna haft för effekt för företagen, dvs. hur har branscherna utvecklats (prisutveckling, omsättning, antal anställda etc.) åren efter att sänkningen genomfördes?
- Har några praktiska avgränsnings- och tillämpningsproblem identifierats hos Skatteverket, branschen och andra berörda intressenter? Om så är fallet, vilka är dessa problem?
- Har de önskade resultaten med sänkningen av mervärdesskattesatsen uppnåtts?

1.3.2 Genomförande

Uppföljningsarbetet har genomförts av Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp. Underlagen till gruppen har tagits fram av utvärderings- och forskningssektariatet vid riksdagens utskottsavdelning i samarbete med utskottskansliet. Uppföljningen har gjorts genom dokumentstudier, intervjuer och skriftliga frågor till ett antal olika aktörer. Inom ramen för denna utvärdering har t.ex. företrädare för Finansdepartementet, det danska Skatteministeriet, branschföreningar och enskilda företag från de två branscherna som är föremål för en fördjupad studie kontaktats.

Flertalet av de svenska djurparkerna är medlemmar i Svenska Djurparksföreningen. Prisstatistik och annan information baseras på uppgifter från djurparker som representerar uppskattningsvis 75 procent av de svenska djurparkerna sett till den årliga omsättningen. Majoriteten av de svenska liftanläggningarna, närmare bestämt 227 av totalt 231 anläggningar, är medlemmar i Svenska liftanläggningars organisation (SLAO). Detta innebär att beskrivningen av branschen får anses vara representativ för hela branschen. Statistik för prisutvecklingen baseras på endast 13 anläggningar, vilket vid en första anblick kan anses utgöra ett för smalt underlag. Det bör poängteras att dessa anläggningars intäkter från försäljningen av liftkort utgör ungefär 70 procent av de totala intäkterna för branschen. Under den senaste tioårsperioden har ett antal tropikanläggningar lagt ned sin verksamhet, medan flera nya verksamheter har startats. Detta medför att det inte har gått att få fram statistik som på ett adekvat sätt visar hur entrépriserna har förändrats för dessa anläggningar som en följd av den sänkta momsen.¹⁰

En närmare beskrivning av tillvägagångssättet för att utvärdera effekterna av att reducera mervärdesskattesatsen på tillträde till djurparker och transport i skidliftar görs i avsnitt 6.1. Centralt för utvärderingen är att närmare analysera hur priserna har utvecklats i de båda branscherna i relation till ett inflationsjusterat jämförelsemått för att kunna bedöma genomslaget i konsumentpriserna. Den förväntade prissänkningen, som antas gälla vid fullt genomslag i konsumentpriserna, kommer alltså att justeras med KPI-förändringen så att analysen görs av den inflationsjusterade mervärdesskattesänkningen.

¹⁰ Det förekommer också att anläggningar är medlemmar i både Svenska Djurparksföreningen och Sveriges Offentliga Tropikanläggningar.

1.3.3 Avgränsningar

Kommuners och landstings ersättning för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster för icke skattepliktiga verksamheter via det s.k. kommunkontosystemet kommer inte att analyseras närmare.¹¹ De tjänster som är undantagna momsplikt omfattar t.ex. sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Skatteundantaget beror på att dessa verksamheter i huvudsak finansieras med skattemedel via offentliga aktörer och det har därför inte ansetts finnas något mervärde att beskatta.¹² Fokus i denna studie ligger i stället på skattepliktiga verksamheter.

Vid uttag av mervärdesskatt tillämpas antingen ursprungslandsprincipen (skatt på varor och tjänster tas ut i produktionslandet) eller destinationslandsprincipen (skatt tas ut i det land varor och tjänster konsumeras). För denna studies syfte räcker det att konstatera att vid beskattning av konsumtion i Sverige liksom i övriga EU-länder tillämpas destinationslandsprincipen som huvudprincip. Ursprungslandsprincipen är emellertid rådande i stor omfattning inom EU när det gäller försäljning av tjänster till konsumenter över internet, t.ex. musik, information och datorprogram samt andra tjänster såsom advokat-, telefoni- och datatjänster.

Vid analysen av de två branscherna ligger fokus på att utvärdera prisförändringen för liftkort och entré till djurparker sedan sänkningen av mervärdesskattesatsen genomfördes i respektive bransch. Huvudargumentet för sänkningen av mervärdesskattesatsen på tillträde till djurparker var att denna verksamhet borde likställas med annan verksamhet inom kulturområdet. Denna frågeställning har inte analyserats inom ramen för denna utvärdering.

1.4 Rapportdisposition

I kapitel 2 redogörs kortfattat för mervärdesskatten och därefter beskrivs principen enhetlig beskattning, vilka fördelar den genererar samt avsteg från en enhetlig mervärdesskattesats. Avslutningsvis i kapitlet beskrivs kortfattat optimal beskattning, vilket är en kompletterande jämförelsenorm som har diskuterats alltmer under senare år samt riksdagens tillkännagivanden om enhetlig mervärdesskatt och optimal beskattning.

¹¹ Se närmare lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

¹² Se Sveriges Kommuner och Landsting (2010) för en beskrivning av kommunkontosystemet. Syftet med kommunkontosystemet är att skapa konkurrensneutralitet mellan kommuners beslut att utföra tjänster i egen regi alternativt att upphandla en privat entreprenör. Privata entreprenörer har inte samma avdragsrätt som kommuner och landsting, vilket innebär att dessa därigenom får en merkostnad till följd av mervärdesskattegränserna. Offentliga aktörer får en schablonersättning när de väljer att anlita en privat entreprenör för att utföra någon icke skattepliktig verksamhet. Kritik (t.ex. Institutet för näringslivsforskning, 2009 och SOU 2001:50) har emellertid riktats mot att systemet med schablonersättning i många enskilda fall snedvrider konkurrensen då ersättningen inte motsvarar den faktiska dolda mervärdesskatten för att driva verksamheten i privat regi. I grönboken om mervärdesskattens framtid konstaterar kommissionen att investerings- och utgiftsbeslut påverkas av det faktum att offentliga organ inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

I det följande kapitlet redovisas kortfattat några av de utredningar, bl.a. Mervärdesskattesatsutredningen, som analyserar normalskattesatsen för mervärdesskatt med fokus på förekomsten av de undantag som har beslutats alltsedan skattereformens ikraftträdande i början av 1990-talet.

Kapitel 4 beskriver översiktligt mervärdesskattens utformning i OECD och EU-länderna. En central frågeställning är hur vanligt förekommande det är att länder beslutar om undantag från en normalskattesats på mervärdesskatteområdet. Avsikten är att beskriva om Sverige skiljer sig jämfört med andra EU-länder när det gäller beslut om att införa reducerade mervärdesskattesatser för olika varor och tjänster. Vidare beskrivs momsdirektivets tillämpning i Danmark som har beslutat om att införa få nedsättningar av mervärdesskattesatsen jämfört med flertalet andra EU-länder. I det därpå följande avsnittet redogörs för grönboken om mervärdesskattens framtid som för närvarande diskuteras inom EU. Avslutningsvis berörs kortfattat EU:s momsdirektiv och momshandlingen av posttjänster.

I kapitel 5 beskrivs den differentierade mervärdesskatten i Sverige, vilka varor och tjänster som har en reducerad skattesats och vilka skatteutgifter detta innebär för statsbudgeten. En kort beskrivning görs av beslutet att sänka mervärdesskatten på livsmedel, eftersom detta område utgör den enskilt största skatteavvikelsen inom momsområdet. Avslutningsvis redogörs för möjligheten att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats inom olika delar av tjänstesektorn, samt andra länders erfarenhet av att tillämpa en reducerad moms på dessa tjänster. Fokus i detta avsnitt ligger på det nyligen fattade beslutet i Sverige att sänka restaurang- och cateringmomsen från 25 till 12 procent fr.o.m. den 1 januari 2012.

I kapitel 6 redogörs för effekterna av att reducera mervärdesskatten för tillträde till djurparker och transport i skidliftar. Kapitlet inleds med att redogöra för hur en marknad förväntas reagera på en momsskattesänkning ur ett ekonomiskt perspektiv. I det följande avsnittet redogörs för tidigare utvärderingar av att reducera mervärdesskattesatser. Därefter beskrivs vilka effekterna blev av att reducera mervärdesskattesatserna på tillträde till djurparker och transport i skidliftar. Bakgrunden till den nuvarande skattesatsen beskrivs för respektive bransch, bl.a. redogörs för historiken, skatteutgifter och statsfinansiella effekter, yttranden från olika intressenter samt Mervärdesskattesatsutredningens slutsatser. En kort beskrivning görs av respektive bransch för att skapa en bättre förståelse för branscherna och deras förutsättningar. Den centrala frågeställningen i kapitlet rör hur priserna på tillträde till djurparker respektive liftkort har utvecklats på kort och lång sikt efter momsskattesänkningen. För respektive bransch görs ett försök att förklara prisutvecklingen i den mån priset har utvecklats annorlunda än konsumentprisindex under samma period. Avslutningsvis redogörs för måluppfyllelsen med respektive momsskattesänkning. Förekomsten av avgränsningsproblem tas upp i ett separat avsnitt när det gäller djurparkerna då dessa har diskuterats i tidigare utredningar.

I det avslutande kapitel 7 redogörs för studiens iakttagelser och slutsatser.

2 Enhetlig mervärdesskatt

2.1 Kort om mervärdesskatt¹³

Före mervärdesskattens införande 1969 togs en allmän varuskatt (omsättningsskatt) på 4 procent ut i detaljistledet. När mervärdesskatten infördes var skattesatsen 10 procent, men den höjdes till 15 procent två år senare. Skatten togs ut på en relativt smal skattebas, t.ex. var tjänster i princip exkluderade från beskattning.

Normalskattesatsen är i dag 25 procent och därutöver finns det möjlighet att använda två reducerade momssatser för vissa specifika varor och tjänster. Grundprincipen är att skatten ska tas ut på privat och offentlig konsumtion av varor och tjänster. Mervärdesskatten förutsätts kunna övervältras framåt i distributionskedjan och kallas därför för en indirekt skatt. Skattskyldighet gäller för skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster som sker i yrkesmässig verksamhet, skattepliktig import av varor från länder utanför EU samt för s.k. gemenskapsinterna förvärv inom EU.¹⁴ Export av varor till länder utanför EU är exkluderad från mervärdesskatt. Mervärdesskatt tas ut i varje led av produktions- och distributionskedjan då företagaren är skyldig att betala moms på det egna mervärdet (utgående mervärdesskatt minus ingående mervärdesskatt) till dess att försäljning sker till konsumenter. Under 2010 redovisade ca 487 000 skattskyldiga moms i självdeklarationen.

TABELL 1 TOTALA SKATTER RESPEKTIVE MERVÄRDESSKATTER 1989/90–2009, MDKR

Budgetår	Totala skatter	Mervärdesskatt	Mervärdesskattens andel av den totala skatten, procent
89/90	726	100	13,8
90/91	762	123	16,1
91/92	750	120	16,0
92/93	731	118	16,1
1993	723	123	17,0
1994	756	116	15,3
1995	815	116	14,2
1996	829	176	21,2
1997	978	169	17,3
1998	1 025	181	17,7
1999	1 090	192	17,6

¹³ Skatteverket (2010a) och SOU 2011:204.

¹⁴ Med gemenskapsinterna förvärv avses skattepliktig införsel mellan medlemsstater av varor mellan två mervärdespliktiga aktörer. Införandet av den inre marknaden inom EU innebär att mervärdesskatt inte längre kan tas ut vid gränsen när varor fraktas mellan medlemsländerna.

Budgetår	Totala skatter	Mervärdesskatt	Mervärdesskattens andel av den totala skatten, procent
2000	1 155	201	17,4
2001	1 151	210	18,2
2002	1 152	219	19,0
2003	1 208	228	19,0
2004	1 272	238	18,7
2005	1 346	253	18,8
2006	1 414	267	18,9
2007	1 473	288	19,6
2008	1 482	303	20,4
2009	1 442	306	21,2

Källa: Skatteverket (2011a).

Tabellen ovan visar hur mycket mervärdesskatten har genererat under perioden 1989/90–2009. Skatten, som omfattar nästan alla varor och tjänster, stod budgetåret 2009 för ca 21 procent av de totala skatteintäkterna. Mervärdesskatten beräknas för 2011 generera närmare 330 miljarder kronor, vilket utgör en oförändrad andel av skatteintäkterna. Nettosiffran är 256,4 miljarder kronor då uttag av mervärdesskatt i den offentliga sektorn återförs genom en särskild kompensationsordning. Detta motsvarar 16,7 procent av skatteintäkterna. Som framgår av tabellen uppvisar mervärdesskattens andel av de totala skatterna en relativt entydig trend. Mervärdesskattens andel av de totala skatterna har ökat under perioden 1989–2009. Ökningen uppgår till drygt 7 procent för den aktuella perioden.

2.2 Enhetlig mervärdesskattesats – en grundläggande princip

En av grundpelarna i 1990–91 års skattereform var principen enhetlig beskattning, som innebär att skattesatsen inte ska variera mellan företag, branscher och regioner. Likformigheten innebär att inkomster från samma inkomstslag ska beskattas lika och utgår från ambitionen att skattesystemet ska vara konstruerat på ett neutralt sätt och därmed inte snedvrider prisrelationerna. Innan skattereformen sjösattes anförde regeringen följande krav rörande utformningen av mervärdesskattesystemet:

Mervärdesskattesystemet ska gynna samhällsekonomisk effektivitet, innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt, vara enkel att tillämpa för myndigheter och skattskyldiga och vara fördelningspolitiskt acceptabel.¹⁵

Enhetlig beskattning innebär på momsområdet att samtliga varor och tjänster ska omfattas av samma skattesats. Dessutom var enkelhet en annan bärande princip vid utformningen av skattesystemet. Ett annat syfte med skatterefor-

¹⁵ Prop. 1989/90:111 s. 86.

men var att bredda basen för mervärdesskatten, bl.a. blev tjänster generellt skattepliktiga och ett antal reducerade skattesatser togs bort. Före skattereformen var ca 60 procent av den privata konsumtionen belagd med mervärdesskatt.¹⁶ Skattesatsen fastställdes till 25 procent för all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster, dock kvarstod ett flertal undantag från momsplikten. Bland dessa undantag kan nämnas varor och tjänster som subventioneras med offentliga medel (t.ex. sjuk- och tandvård, barnomsorg och utbildning), hyror och bostadsrättsavgifter, finansiella tjänster och olika kulturverksamheter. Undantagen berodde bl.a. på att det rent tekniskt inte var möjligt att använda mervärdesskatter inom vissa branscher eller på en önskan att subventionera vissa branscher på grund av de positiva externa effekter det förväntades medföra. Normalskattesatsen på 25 procent tillämpas alltså vid omsättningen av de flesta varor och tjänster.

Skatteutskottet har anfört att skattereformens grundläggande principer bör utgöra utgångspunkten vid en förändring av skattesystemet. Detta innebär att reglerna ska utformas på ett generellt sätt samtidigt som undantag som gynnar specifika företag och branscher i möjligaste mån ska undvikas.¹⁷

2.3 Teoretiska fördelar med enhetlig beskattning

I den ekonomiska forskningen anses det allmänt att givet ett visst mervärdesskatteuttag bör marknadsaktörernas beteenden snedvridas i så liten utsträckning som möjligt. Skatteverket betonar i olika sammanhang att en enhetlig beskattning på momsområdet utgör förstahandsalternativet på grund av de fördelar som det skapar, i form av t.ex. färre gränsdragningsproblem.¹⁸

En analys av EU:s mervärdesskattesystem som gjorts av kommissionen visar att en ökad användning av enhetliga skattesatser skulle förbättra konsumenternas välfärd jämfört med hur det är i dag, även om välfärdsökningen skulle bli relativt måttlig.¹⁹ Principen om enhetlighet, dvs. få särregler och undantag för hushåll och företag, innebär ett antal fördelar, vilka beskrivs nedan:²⁰

- skattesystemet blir mer transparent och enklare att förstå
- skattesystemets kostnader minskar för skattemyndigheten och skattebetalarna
- färre gränsdragningsproblem, vilket kan uppkomma i de fall varor och tjänster är substitut för varandra
- minskad lobbying från olika intressenter som försöker påverka skattepolitiken i syfte att gynna sin verksamhet
- skattesystemet blir mer förutsägbart för individer och företag.

¹⁶ Prop. 1997/98:1 bil. 6.

¹⁷ Bet. 2009/10:SkU3.

¹⁸ Intervju med Skatteverket.

¹⁹ Europeiska kommissionen (2007b).

²⁰ Riksrevisionen (2010).

Det är emellertid viktigt att slå fast att en differentierad mervärdesbeskattning inte nödvändigtvis behöver leda till ekonomisk ineffektivitet. Om aktörer som konkurrerar med varandra påläggs olika mervärdesskattesatser riskerar emellertid konkurrensen att snedvridas, med medföljande effektivitetsförlust för samhället.

Europeiska kommissionen betonar att det finns övertygande argument för att tillämpa reducerade mervärdesskattesatser för vissa specifika sektorer. Detta gäller t.ex. lokalt tillhandahållna tjänster där det förväntas att det sker en övergång från hemarbete till förvärvsarbete, med högre produktivitet och skatteintäkter som följd. Argumentet för att reducera mervärdesskattesatsen för vissa sektorer är betydligt starkare i medlemsländer med höga marginalskatter och högre mervärdesskattesatser.²¹

2.4 Avsteg från enhetlig mervärdesskattesats

Lägre mervärdesskatt har successivt införts för nya områden åren efter skattereformens ikraftträdande. De skattesatser som tillämpas har varierat, liksom de skäl som åberopats för ändringarna. En viktig anledning till att lägre skattesatser har införts har varit att stärka olika sektorer. En del sänkningar har emellertid varit skatteadministrativt eller skattetekniskt motiverade, t.ex. enkelhet, legitimitet eller för att undvika oacceptabla konsekvenser för enskilda. Tabellen nedan visar skatteutgifterna för mervärdesskatt i procent av skatteintäkterna för åren 2008 till 2011.

TABELL 2 SKATTEUTGIFTER FÖR MERVÄRDESSKATT UTTRYCKT I PROCENT AV MERVÄRDESSKATTEINTÄKTERNA, 2008–2011

	Specifika utgiftsområden	Skattetekniskt motiverade	Samtliga
Skatteutgifter			
Mervärdesskatt, 2011	18	2	20
Samtliga skatteutgifter och sanktioner, 2011	13	1	14
<hr/>			
Mervärdesskatt, 2010	13	2	14
Samtliga skatteutgifter och sanktioner, 2010	14	2	16
<hr/>			
Mervärdesskatt, 2009	18	2	20
Samtliga skatteutgifter och sanktioner, 2009	16	1	17
<hr/>			
Mervärdesskatt, 2008	18	2	20
Samtliga skatteutgifter och sanktioner, 2008	13	3	16

Källa: Skr. 2007/08:123, skr. 2008/09:183, skr. 2009/10:195, skr. 2010/11:108.

²¹ Europeiska kommissionen (2007b).

Som framgår av tabellen har beslutade avvikelser från normen om enhetlig mervärdesskatt uttryckt i procent av de totala mervärdesskatteinkomsterna ökat från 14 procent till 20 procent mellan 2010 och 2011. Förändringen beror på flera saker, t.ex. bristfälligt dataunderlag, förändrade beräkningsmetoder och inte minst att beräkningarna bygger på prognoser. Skatteutgifterna för mervärdesskatt har annars legat stabilt kring 20 procent under de senaste åren.

För 2011 beräknas samtliga skatteutgifter uppgå till 14 procent av de totala skatteintäkterna, varav de skattetekniskt motiverade utgifternas andel utgör 1 procent.²² Det förefaller vara relativt sett vanligare förekommande med skatteutgifter på mervärdesskatteområdet jämfört med andra områden, vilket genomsnittsvärdena indikerar.

2.5 Optimal beskattning – en kompletterande jämförelsenorm

Principen om enhetlighet i skattesystemet har varit rådande i drygt 20 år. Ett motiv till förändringar i skattelagstiftningen som medför avsteg från principen om enhetlig beskattning är att dessa avvikelser anses leda till högre samhälls-ekonomisk effektivitet.

Enligt nationalekonomisk teori²³ ska skatter av effektivitetsskäl differentieras på så sätt att skatten på en vara eller tjänst står i omvärd proportion till dess priselasticitet.²⁴ Det innebär att om en vara eller tjänst har hög priselasticitet, dvs. konsumenternas inköp minskar väsentligt om priset höjs, då bör man beskatta denna relativt lite. Den motsatta principen gäller för varor och tjänster med låg priselasticitet. I ett optimalt utformat skattesystem ska den marginella priselasticiteten vara samma för alla varor och tjänster. Olika problem, t.ex. svårigheter med att fastställa olika varors priskänslighet och gränsdragningsproblem mellan varor med olika skattesatser, innebär att det är behäftat med stora problem att i praktiken införa ett dylikt skattesystem. Ett annat problem är att skattebördan i alltför hög utsträckning skulle falla på hushåll med låga inkomster, dvs. regeln är regressiv.²⁵

Tankar om att använda principen optimal beskattning som ett komplement till skatteutgiftsredovisningen har förts fram av regeringen.²⁶ Optimal beskattning innebär att skattesatser och regler differentieras mellan olika skatte- subjekt i syfte att minska skatternas negativa effekter på samhälls-ekonomi, dvs. välfärdsförlusten ska minimeras för en given skatteintäkt. I utvärderingen av 1990–91 års skattereform beskriver t.ex. den dåvarande regeringen att sänkningen av mervärdesskatten på turistrelaterade tjänster som gjordes 1992

²² Skr. 2010/11:108.

²³ Se t.ex. Ramsey (1927).

²⁴ Priselasticiteten visar hur många procent den efterfrågade kvantiteten förändras då priset ökar med 1 procent. Elasticiteten är alltså ett mått på en varas eller tjänsts priskänslighet.

²⁵ Institutet för näringslivsforskning (2009).

²⁶ Skr. 2007/08:123.

eventuellt kan betraktas som en åtgärd som ökar den samhällsekonomiska effektiviteten.²⁷ Skattebasutredningen konstaterade att man kan överväga att anpassa skattesatserna om man kan identifiera varu- eller tjänsteområden som stabilt och långsiktigt tydligt avviker från den genomsnittliga priselasticiteten.²⁸ I skrivelsen Redovisning av skatteutgifter 2009 skriver regeringen följande:

Det kan finnas skäl att utveckla grunderna för den jämförelsenorm som används där samhällsekonomiskt optimala skatter och samhällsekonomisk effektivitet väger tyngre vid en bedömning om en åtgärd utgör en skatteutgift eller inte. Regeringen avser att initiera ett sådant utvecklingsarbete.²⁹

Arbetet bedöms vara relevant eftersom skattesystemet ska bidra till att uppfylla olika ekonomisk-politiska mål, vilket innebär att dessa mål ibland måste ställas mot principen om enhetlighet i skattepolitiken. Regeringen betonar emellertid att det endast handlar om att komplettera redovisningen och inte om att förändra den etablerade normen om enhetlig beskattning.³⁰ Följande indikatorer, som bygger på ekonomisk teori, kan användas för att fastställa om en skatteutgift leder till (högre) samhällsekonomisk effektivitet eller inte. Metodologiska problem innebär att det är enklare att förlita sig på kvalitativa bedömningar av indikatorerna jämfört med kvantitativa beräkningar.³¹

- Ökad realinkomst
- Ökad sysselsättning
- Minskade dödviktsförluster (samhällelig effektivitetsförlust)
- Minskade (ökade) negativa (positiva) externa effekter³²

Riksrevisionen menar att principen om enhetlig respektive optimal beskattning i viktiga avseenden står i motsatsförhållande till varandra. En långtgående tillämpning av teorin om optimal beskattning skulle innebära en sådan genomgripande förändring av skattesystemet att detta först måste utredas.³³

Tjänstemän vid Finansdepartementet betonar att redovisningen även fortsättningsvis utgår från normen om enhetlig beskattning och att utvecklingsarbetet handlar om att fördjupa och göra analysen mer sofistikerad, vilket innebär att insynen ökar i redovisningen av skatteutgifterna.³⁴

Vissa skatteutgifter går att motivera med hänvisning till att den samhällsekonomiska effektiviteten, enligt indikatorerna ovan, ökar. I regeringens redovisning av skatteutgifter för 2011 förs en diskussion kring hur koldioxidskatten förhåller sig till samhällsekonomisk effektivitet.³⁵ Utgångspunkten

²⁷ Prop. 1997/98:1 bil. 6.

²⁸ SOU 2002:47.

²⁹ Skr. 2008/09:183 s. 19.

³⁰ Prop. 2010/11:1. Förslag till statsbudget, finansplan m.m. avsnitt 6 Skattefrågor.

³¹ Skr. 2009/10:195.

³² En extern effekt uppstår i de fall en ekonomisk transaktion påverkar nyttan för tredje part. Externa effekter, eller externaliteter, kan vara både negativa (t.ex. luftföroreningar) och positiva (t.ex. forskning).

³³ Riksrevisionen (2010).

³⁴ Finansdepartementet, intervju 2011-11-25.

³⁵ Skr. 2010/11:108 avsnitt 6.

är att koldioxidskatten bör vara utformad på ett sådant sätt att varje kilogram koldioxid kostar lika mycket att släppa ut oberoende av bränsleslag och användningsområde. Skillnader i koldioxidskatt kan dock, enligt regeringen, vara samhällsekonomiskt motiverat. De motiv som redogörs för är förekomsten av risk för koldioxidläckage,³⁶ samt de fall då koldioxidutsläppen prissätts via andra styrmedel, t.ex. EU:s system med handel för utsläppsätter. Regeringen tar vidare upp de förändringar av koldioxidskatten som har beslutats för bränslen som används vid uppvärmning inom industrin utanför EU:s system för handel med utsläppsätter, samt jordbruks-, skogsbruk och vattenverksamheterna. Slutsatsen är att en minskad nedsättning av koldioxidskatten bidrar till att förbättra den samhällsekonomiska effektiviteten. Slutligen redogör regeringen för den kombination av samhällsekonomiska och EU-rättsliga motiv som ligger bakom varför t.ex. koldioxidutsläpp från banddrift, inrikes luftfart och inrikes sjöfart är helt befriade från koldioxidskatt. I 2010 års redovisning av skatteutgifterna analyserades även nedsättningen av sociala avgifter för unga och hur de förhåller sig till samhällsekonomisk effektivitet.

Det finns för närvarande ingen fastställd plan för hur Finansdepartementet framgent avser att bedriva arbetet med att utveckla redovisningen av skatteutgifterna. En möjlighet är att en fördjupad analys av andra skatteutgifter görs i kommande skrivelser, dvs. enligt samma metodik som användes för koldioxidskatten.³⁷ De skatteutgifter som kan komma att bli föremål för en sådan analys är sannolikt de där det är relativt entydigt att dessa är samhällsekonomiskt motiverade, t.ex. i form av ökad sysselsättning eller minskade negativa externa effekter. I förlängningen innebär detta att det kan bli en implicit uppdelning mellan ”bra” och ”dåliga” skatteutgifter. Arbetet att utveckla redovisningen av skatteutgifterna innebär sannolikt att kunskapen om de enskilda skatteutgifterna kommer att öka. Detta innebär att det i framtiden kan bli enklare att ifrågasätta avvikelser från en enhetlig beskattning i samband med behandlingen av den årliga budgeten.

2.6 Riksdagens tillkännagivanden om enhetlig mervärdesskatt och optimal beskattning

Skatteutskottet beskrev i början av 2000-talet mervärdesskattesystemet som alltmer svåröverskådligt och krångligt.³⁸ Utskottet menade också att gränsdragningen mellan vad som skulle beskattas med reducerad skattesats respektive helt undantas från beskattning i en del fall tedde sig som krångligt och orättvist. Enligt utskottets mening kunde det faktum att närbesläktade och näraliggande områden beskattades på olika sätt ibland ge upphov till känsliga och vidlyftiga rättvisediskussioner. Skattemyndigheten måste dessutom bedöma klassificeringen av varor och verksamheter, dvs. de ska hänföras till

³⁶ För högt ställda krav på industrin leder till utflyttning av verksamheten och att utsläppen i stället sker i länder med lägre ställda krav på utsläppsminskningar.

³⁷ Finansdepartementet, intervju 2011-11-25.

³⁸ Se t.ex. bet. 2001/2002:SkU18.

endera den ena eller den andra gruppen. Utskottet konstaterade också att förekomsten av reducerade mervärdesskattesatser innebär att näringsidkare ibland lägger ned avsevärda ansträngningar på att få till stånd en förmånligare mervärdesbeskattning av just de varor och tjänster som han eller hon producerar.

Mot bakgrund av ovanstående problematik fann utskottet att regeringen borde se över tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna. Regeringen borde också analysera gränsdragningsproblem inom de lågbeskattade områdena, mellan områdena för lågbeskattning och full beskattning samt mellan de områden som beskattas och de som inte beskattas. Riksdagen biföll under våren 2002 skatteutskottets förslag och menade att syftet med en översyn bl.a. var att begränsa gränsdragningsproblemen, samt att analysera skattesatsernas påverkan på konkurrenssituationen mellan och inom olika branscher (rskr. 2001/02:1999).

Som en följd av detta beslut tillsattes i slutet av 2002 Mervärdesskattesatsutredningen med uppdrag att göra en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade mervärdesskattesatserna och undantagen från beskattning inom mervärdesskatteområdet. Syftet med utredningen var att lämna förslag till förändringar, med tillhörande förslag till finansiering inom mervärdesskatte-systemet, som begränsade identifierade gränsdragningsproblem. Utredningen rekommenderade att flertalet reducerade mervärdesskattesatser skulle slopas till förmån för en enda enhetlig skattesats på 21,7 procent. Mervärdesskattesatsutredningens slutbetänkande har till dags dato inte lett till någon förändrad lagstiftning.³⁹

Skatteutskottet betonade vid behandlingen av regeringens redovisningar av skatteutgifterna för åren 2008–2011 att förändringar av de jämförelsenormer som används i skatteutgiftsredovisningen inte bör leda till att redovisningen blir mindre informativ när det gäller avvikelser från grundläggande principer i det gällande skattesystemet.⁴⁰ Mer specifikt menade utskottet att:

om t.ex. utformningen av en skattelag motiveras av samhällsekonomisk effektivitet bör den avvikelser som detta innebär från en enhetlig beskattning framgå såväl av de motiv som anförs för lagändringen i skatteutgiftsredovisningen. Utskottet förutsätter att regeringen beaktar Riksrevisionens nu och tidigare lämnade rekommendationer och synpunkter samt vad utskottet tidigare har uttalat i det fortsatta arbetet med att utveckla skatteutgiftsredovisningen.⁴¹

Samtidigt påtalade utskottet att den grundläggande beräkningsmetoden för skatteutgifterna är statisk, vilket innebär att skattereglernas effekt på individers och företags beteenden inte beaktas.

Skatteutskottet noterade i sitt yttrande till finansutskottet över skatteförslagen i budgetpropositionen för 2011 att det framgick av regeringens överväganden att en alternativ norm för optimal beskattning handlar om att ut-

³⁹ SOU 2005:57 och SOU 2006:90.

⁴⁰ Bet. 2009/10: SkU37.

⁴¹ Ibid, s. 9-10.

veckla indikatorer för samhällsekonomisk effektivitet som kan komplettera redovisningen och inte om att förändra den grundläggande normen som ligger till grund för redovisningen. Utskottet konstaterade således att redovisningen av skatteutgifter kommer att behålla sitt informationsvärde i denna del.⁴²

I samband med beredningen av allmänna motioner om mervärdesskatt konstaterade skatteutskottet också att önskemålen om enkla och lättillämpade skatte regler inte kan ses isolerade utan måste vägas mot andra samhälleliga behov.⁴³ I skatteutskottets betänkande avseende redovisningen av skatteutgifter för 2011 noterade utskottet att regeringen har fortsatt att utveckla skatteutgiftsredovisningen i syfte att den ska kunna användas mer aktivt i budgetarbetet och vid beslut om nya och förändrade skatteregler. Utskottet förutsatte emellertid att tidigare synpunkter beaktas i detta utvecklingsarbetet.⁴⁴

⁴² Ytr. 2010/11:SkU1y.

⁴³ Bet. 2010/11: SkU19.

⁴⁴ Bet. 2010/11:SkU33.

3 Aktuella mervärdesskatteutredningar – ett urval

3.1 Kommittén för utvärdering av skattereformen

Skattereformen 1990–91 har utvärderats av en särskild kommitté, den s.k. kommittén för utvärdering av skattereformen.⁴⁵ I kommittédirektivet konstaterades att det nya skattesystemet ska vila på fyra grundpelare: lägre skattesatser, bredare skattebaser, mer neutral och likformig beskattning samt enkla regler. En breddad bas för mervärdesskatter ska bidra till finansieringen av de sänkta inkomstskatterna. I utvärderingen drog kommittén slutsatsen att reformens grundläggande reformprinciper i huvudsak var intakta, dock blev skattesystemet inte så stabilt och varaktigt som var den ursprungliga avsikten. Kommittén bedömde t.ex. att ett flertal avsteg från en enhetlig mervärdesskattesats hade införts i skattesystemet åren efter skattereformens ikraftträdande.⁴⁶

Kommittén, som publicerade sin utvärdering 2005, konstaterade att breddningen av skattebasen och höjningen av skattesatsen för vissa varugrupper kom att påverka hushållens konsumtionsmönster. Den förändrade indirekta beskattningen av bostadstjänster innebar att mervärdesskatt infördes på vatten, avlopp, sophämtning, energi, fastighetsskötsel, sotning, fönsterputsning, bevakning, kabel-tv, administrativa tjänster och fjärrvärme. Därutöver avskaffades den reducerade skattesatsen på fastighetsunderhåll och byggverksamhet.

Omläggningen av den indirekta beskattningen fick i en del fall en betydande påverkan på efterfrågan för vissa specifika varugrupper, t.ex. turistrelaterade tjänster såsom persontransporter och hotell- och restaurangtjänster samt hår- och skönhetsvård. Alla dessa tjänster påfördes full moms i samband med skattereformens ikraftträdande. År 1991 hade konsumtionen av hår- och skönhetsvård minskat med 17 procent, medan konsumtionen av hotell- och restaurangtjänster kom att minska med nästan 10 procent vardera.

3.2 Skattebasutredningen

I mitten av 2000 tillsattes Skattebasutredningen för att utreda internationaliseringens betydelse för svenska skattebaser och framtida skattestrukturer.⁴⁷ Utredningen skulle lämna en samlad bedömning av hur det svenska skattesystemet borde utformas i en värld som karakteriseras av avreglerade och internationaliserade marknader samtidigt som de välfärdspolitiska ambitionerna bevaras.

⁴⁵ Dir. 1990:44.

⁴⁶ SOU 1995:104.

⁴⁷ Dir. 2000:51.

Utredningen presenterade sitt betänkande två år senare där den gjorde bedömningen att det svenska skattesystemet vid denna tidpunkt var rationellt konstruerat. Skattebasutredningen menade att Sveriges jämförelsevis höga mervärdesskattesats kunde vara problematisk ur ett EU-perspektiv på grund av en ökande gräns- och internethandel. Det kan vara svårt för enskilda medlemsländer att avvika i betydande utsträckning när det gäller vilken nivå som ska gälla för landets normalskattesats. Utredningen menade därför att existerande skatteavvikelser, dvs. avsteg från en likformig mervärdesbeskattning, kritiskt borde omprövas för att minska risken för snedvridning av produktions- och konsumtionsbeslut. De menade att argument saknades för att behålla reducerade skattesatser på livsmedel och andra varor och tjänster. En rensning bland undantagen skulle innebära att normalskattesatsen skulle kunna sänkas från 25 procent till 22 procent.⁴⁸

Utredningen konstaterade att ca 250 regelförändringar gjordes i skattesystemet under perioden 1991–2000. Utredningen kom fram till att majoriteten av dessa ändringar, däribland differentieringen av mervärdesskattesatsen, innebar ett avsteg från tanken på att upprätthålla en likformighet i skattesystemet. Den mest betydelsefulla förändringen var sänkningen av mervärdesskatten på livsmedel som trädde i kraft 1996. Skatteutgiften uppgick vid det tillfället till 10 miljarder kronor. Den sänkta mervärdesskatten på livsmedel innebar 2011 att statens inkomster minskade med ca 23 miljarder kronor.⁴⁹

3.3 Mervärdesskattesatsutredningen

I slutet av 2002 tillsattes Mervärdesskattesatsutredningen med uppdrag att göra en översyn av tillämpningsområdet för de reducerade mervärdesskattesatserna och undantagen från beskattning inom mervärdesskatteområdet.⁵⁰ Syftet med utredningen var att lämna förslag på förändringar, med tillhörande förslag till finansiering inom mervärdesskattesystemet, som begränsade de identifierade gränsdragningsproblemen.⁵¹ Uppdraget skulle redovisas i två etapper, dock förlängdes tiden för uppdraget då det framkom att effekterna av en eventuell skattesatsjustering för vissa verksamheter måste utredas närmare.

I den första etappen som levererades i mitten av 2005 var syftet att presentera en kartläggning och analys av de nuvarande förhållandena.⁵² Huvudslutsatserna som bl.a. lyftes fram i utredningens delbetänkande var dessa:

- Det fanns omfattande gränsdragningsproblem, dvs. frågan om en vara eller tjänst tillhör det låg- eller det fullbeskattade området, inom flertalet av de områden där reducerad skattesats tillämpas. Störst problem uppkommer för de näringsidkare som tillämpar olika skattesatser för sina varor och tjänster.

⁴⁸ SOU 2002:47.

⁴⁹ Skr. 2010/11:108.

⁵⁰ Dir. 2002:141.

⁵¹ Dir. 2004:154.

⁵² Delbetänkande SOU 2005:57.

- Ett slopande av reducerade mervärdesskattesatser skulle innebära betydligt lägre fullgörandekostnader för företag och minskade administrativa kostnader för myndigheter.
- En differentiering av mervärdesskatten påverkade konkurrensförhållandena mellan olika företag. Risken för konkurrensnedvridning är hög i de fall varor och tjänster med olika skattesats är substitut för varandra.
- Internationella konkurrensfrågor måste beaktas när man utreder en lämplig skattesatsstruktur.
- En övergång från differentierad till enhetlig mervärdesskattesats skulle vara samhällsekonomiskt motiverat. Konsumentnyttan skulle öka; dock är den förväntade effekten relativt begränsad.
- Ett system med differentierade skattesatser påverkar skattebasen negativt.

Utredningen rekommenderade därför att det fortsatta arbetet med slutbetänkandet skulle inriktas på att slopa flertalet reducerade mervärdesskattesatser till förmån för en enda enhetlig skattesats på preliminärt 21,7 procent.

Vid remissbehandlingen av delbetänkandet höll flertalet remissinstanser med om att systemet var behäftat med vissa brister även om det fanns olika uppfattningar om rekommendationen om att tillämpa en enhetlig mervärdesskattesats. Exempel på remissinstanser som tillstyrkte utredningens rekommendation var Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket och Skatteverket. De menade att en övergång till en enhetlig mervärdesskattesats skulle innebära minskade snedvridningseffekter och välfärdsförluster då flertalet undantag och nedsättningar inte är tillräckligt motiverade ur samhällsekonomisk synvinkel. Föga förvånande menade i princip alla branscher som skulle påverkas negativt av slopade skattenedsättningar att detta skulle medföra allvarliga konsekvenser i form av förlorade arbetstillfällen och försämrad konkurrenskraft gentemot utlandet⁵³. Synpunkter som rör de branscher som är föremål för en fördjupad analys i denna studie redovisas senare i rapporten.

I slutbetänkandet som presenterades i oktober 2006 vidhöll utredningen sin rekommendation om att en enhetlig mervärdesskatt borde införas av de skäl som lyftes fram i delbetänkandet.⁵⁴ I avvaktan på ett genomförande av rekommendationen presenterade utredningen ett antal förslag om bl.a. livsmedelsmomsen och ett antal justeringar av skattesatserna som syftade till att komma till rätta med några identifierade gränsdragningsproblem. Mervärdesskatteutredningens slutbetänkande har inte lett till någon lagstiftning.

3.4 Enhetlig beskattning

Riksrevisionen presenterade under 2010 en granskning av hur regeringen hade motiverat avvikelser från principen om enhetlighet vid förändringar i

⁵³ Fi2005/3322.

⁵⁴ Slutbetänkande SOU 2006:90.

skattesystemet.⁵⁵ I rapporten noteras att mellan åren 1992 och 2009 genomförs 509 förändringar i skattelagstiftningen, varav 30 rör mervärdesskatteområdet (se tabell 3). Riksrevisionen konstaterar att dessa förändringar innebär ett avsteg från vad som beslutats i skattereformen om enhetlighet.

TABELL 3 FÖRÄNDRINGAR PÅ MERVÄRDESSKATTEOMRÅDET UNDER PERIODEN 1992–2009 SOM HAR INNEBURIT EN AVVIKELSE FRÅN ENHETLIGHETS-PRINCIPEN

	Skatteändring	I kraft	Proposition
Skatt på konsumtion, moms			
1	Sänkning av moms på vissa varor och tjänster	1992-01-01	1991/92:50
2	Undantag från momsplikt på sjukvårdstransporter	1992-05-02	1991/92:122
3	Moms: Tidigare beslutad sänkning genomförs ej. Höjd livsmedelsmoms	1993-01-01	1992/93:50
4	Mervärdesskatt på väg- och broavgifter, m.m.	1993-07-01	1992/93:190
5	Sänkt postmoms	1994-03-01	1993/94:105
6	Vissa mervärdesskattefrågor	1994-07-01	1993/94:225
7	Mervärdesskatt: förändringar med anledning av EG-medlemskapet	1995-01-01	1994/95:57
8	Moms på omsättning av begagnade varor m.m.	1995-11-01	1994/95:202
9	Moms på livsmedel sänks från 21 till 12 %	1996-01-01	1994/95:150
10	Moms på nyhetstidningar införs med 6 %	1996-01-01	1995/96:45
11	Momslagen ändras efter EG:s andra förenklingsdirektiv	1996-01-01	1995/96:58
12	Moms på biobiljetter införs på biobiljetter med 6 %	1996-07-01	1995/96:198
13	Momsbefrielse för internationella organisationer, diplomater etc.	1997-01-02	1995/96:232
14	Moms införs på utbildnings-, kultur- och idrottsområdena. Skattesats 6 %	1997-01-01	1996/97:10, 1995/96:232
15	Moms på utbildning: utbildningstjänster momsfria första halvåret -97 för utbildare under statlig tillsyn*	1997-07-01	
16	Moms: Teletjänster ska beskattas i kundens land i stället för företagets verksamhetsland.	1997-07-01	1996/97:81

⁵⁵ Riksrevisionen (2010).

	Skatteändring	I kraft	Proposition
17	Gruppregistrering i mervärdes- skattesystemet, m.m.	1998-07-01	1997/98:148
18	Momsavgifter Öresundsbron	2000-01-01	1999/00:58
19	Särkilda mervärdesskatte regler för investerarguld (blir skatte- fritt)	2000-01-01	1998/99:69
20	Moms djurparker, sänks	2001-01-01	2000/01:23
21	Moms, sänkt skattesats för personbefordran	2001-01-01	2000/01:1
22	Moms på böcker och tidskrifter, sänkt	2002-01-01	2001/02:45
23	Mervärdesskatt, förändringar i kommunkontosystemet	2003-01-01	2001/02:112
24	Vissa mervärdesskattefrågor m.m.	2003-01-01	2002/03:5
25	Vissa punktskattefrågor, m.m. (sänkt förseningsavgift)	2003-01-01	2001/02:29
26	Moms på elektronisk handel samt radio- och TV-sändningar	2003-07-01	2002/03:77
27	Moms vid omsättning av gas och el, m.m.	2005-01-01	2004/05:15
28	Mervärdesskatt, sänkt moms på transport i skidliftar	2007-01-01	
29	Mervärdesskatt, förlängd redo- visningsperiod och vissa andra momsfrågor	2008-01-01	2007/08:25
30	Uttagsbeskattning avseende moms, höjd lönegräns	2009-01-01	2008/09:65

*Den förändrade momsen på utbildning som trädde i kraft den 1 juli 1997 tillkom genom förslag från skatteutskottet, och inte via en proposition från regeringen.

Källa: RiR 2010:11

Riksrevisionen menar att regeringen endast i undantagsfall har redovisat avvikelser från principen om enhetlighet i förslagstexterna, att de beslutade avvikelserna har inkluderats i regeringens årliga redovisning av skatteutgifterna samt att principen om enhetlighet har tolkats på ett skiftande sätt. Dessa förändringar har inneburit många särregler, vilka har medfört att skattesystemet har blivit alltmer svårgenomskådligt. Det som noteras specifikt för momsområdet är att införandet av särregler skapar krav på kompensation och därmed nya särregler. Avvikelse från enhetlighet har endast i undantagsfall utvärderats, vilket innebär att det finns en osäkerhet rörande förslagens positiva effekter.

Riksrevisionen rekommenderar att det tydligare bör framgå i propositionerna när avvikelser från principen om enhetlighet föreslås, samt vilka för- och nackdelar förslagen förväntas innebära. Vidare anser Riksrevisionen att det tydligt bör framgå om en avvikelse är att betrakta som en skatteutgift eller inte. Riksrevisionen har i en tidigare rapport bedömt att beskrivningen av

enskilda skatteutgifter har varit alltför teknisk; syftet med skatteutgiften har endast i undantagsfall angivits och hänvisning till lagrum och förarbeten har saknats.⁵⁶ Enligt budgetpropositionen för 2011 avser regeringen att i det fortsatta arbetet ta fasta på Riksrevisionens rekommendation om större tydlighet när det gäller redovisning av motiv m.m.⁵⁷

3.5 Rapport från Copenhagen Economics

Copenhagen Economics gavs i uppdrag av Europeiska kommissionen att utvärdera vilka effekter reducerade mervärdesskattesatser på arbetskraftsintensiva tjänster skulle få på arbetstillfällena, ekonomisk tillväxt och den inre marknadens funktionssätt.

I mitten av 2007 presenterade konsultbolaget en rapport som byggde på nya empiriska bevis, modellsimuleringar, teori och inhämtade erfarenheter från olika länder.⁵⁸ Slutsatserna i rapporten sammanfattas kortfattat nedan.

- En enhetlig mervärdesskattesats inom EU kan förbättra den ekonomiska effektiviteten, minska efterlevandekostnaderna för företag och skattemyndigheter samt bidra till en välfungerande inre marknad.
- Reducerade skattesatser i selektiva fall kan emellertid vara motiverade då de dels kan öka effektiviteten genom ökad produktivitet eller genom att minska den strukturella arbetslösheten dels kan öka rättvisan genom att förändra inkomstfördelningen eller genom att göra särskilda produkter mer tillgängliga för hela befolkningen. Copenhagen Economics hävdar att höga skatteklar i form av hög marginalskatt och höga mervärdesskattesatser utgör skäl för att utöka antalet reducerade mervärdesskattesatser till sektorer vars tjänster lätt kan ersättas med hemarbete eller svartarbete, t.ex. lokalt tillhandahållna tjänster och vissa delar av besöksnäringen. Detta är tjänster med en förhållandevis stor andel lågutbildad arbetskraft.
- För de områden där den ekonomiska effektiviteten kan förbättras på ett kostnadseffektivt sätt genom reducerade skattesatser är de negativa effekterna på den inre marknaden vanligtvis obetydliga.

⁵⁶ Riksrevisionen (2007).

⁵⁷ Prop. 2010/11:1. Förslag till statsbudget, finansplan m.m. avsnitt 6 Skattefrågor.

⁵⁸ Copenhagen Economics (2007).

- Riktade subventioner kan ofta uppnå bättre resultat till en lägre kostnad än reducerade mervärdesskattesatser.

Europeiska kommissionen uppger att de har beaktat slutsatserna från rapporten när de har påbörjat arbetet med att reformera EU:s mervärdesskattelagstiftning.⁵⁹

⁵⁹ Se t.ex. Europeiska kommissionen (2007a, 2007b), samt Europeiska kommissionen (2010), dvs. grönboken om mervärdesskattens framtida utformning.

4 Mervärdesskatten i ett internationellt perspektiv

4.1 OECD

Mervärdesskatt utgår vid försäljningen av varor och tjänster i 140 länder, samt i alla 30 OECD-länder förutom USA. Detta faktum uppvägs av att flertalet amerikanska delstater i stället har en omsättningsskatt. Generella konsumtionsskatter såsom mervärdesskatten har under perioden 1975–2007 ökat från 13,4 procent till 18,6 procent av de totala skatteintäkterna inom OECD-området. Det har skett en viss konvergens vad gäller uttag av mervärdesskatt bland OECD-länderna. I länder med en lägre mervärdesskattesats har den höjts, medan det motsatta förhållandet gäller för länder med en högre mervärdesskattesats. Den generella moms-kattesatsen 2009 var 17,6 procent för OECD-länderna.⁶⁰

Liksom är fallet för Sverige så är det vanligt förekommande att länder medger undantag från den generella moms-kattesatsen. OECD har utvecklat ett mått, VAT Revenue Ratio (VRR), som gör det möjligt att jämföra effektiviteten hos olika länders moms-system, dvs. i vilken utsträckning systemet omfattar hela den potentiella skattebasen. Måttet beräknas som kvoten mellan faktiska mervärdesskatteintäkter och de potentiella intäkterna om standard-kattesatsen hade tillämpats på all slutlig konsumtion. En hög kvot indikerar att landet i fråga har en bred moms-bas och effektiv skatteuppbörd, medan motsatsen indikerar att särregler i form av differentierade skattesatser och trösklar är vanligt förekommande. Andra avvikelser kan vara en bristfällig skatteadministration, som leder till en ineffektiv skatteuppbörd, samt dålig betalningsvilja.⁶¹ I tabellen nedan återges VRR för några OECD-länder, inklusive Sverige, samt genomsnittet för OECD-länderna.

TABELL 4 VAT REVENUE RATIO (VRR); FÖRÄNDRING I NÅGRA OECD-LÄNDER 1992–2005

	1992	1996	2000	2003	2005	Förändring 1992–2005	Generell moms 2005
Frankrike	0,53	0,51	0,50	0,49	0,51	–0,02	19,6
Japan	0,70	0,72	0,70	0,68	0,72	0,02	5,0
Tyskland	0,62	0,60	0,60	0,55	0,54	–0,07	16,0
Sverige	0,40	0,50	0,52	0,53	0,55	0,15	25,0
Storbritannien	0,49	0,50	0,50	0,50	0,49	0,00	17,5
OECD	0,53	0,54	0,57	0,57	0,58	0,05	17,7

Källa: OECD (2008) från Riksrevisionen (2009b).

⁶⁰ Riksrevisionen (2009b).

⁶¹ Ibid.

VRR-måttet har endast genomgått smärre förändringar under perioden 1992–2005. För OECD-länderna som helhet innebär förändringen en utveckling mot mer effektiv mervärdesskatteuppbörd. Den största förändringen i riktning mot ett mer effektivt mervärdesskattesystem uppvisar Sverige där måttet har ökat med 0,15 för de aktuella åren. Det kan konstateras att det får anses vara normalt bland OECD-länderna att medge undantag från huvudregeln att tillämpa en normalskattesats.

4.2 EU

En fri rörlighet av varor och tjänster, samt harmoniserade skattevillkor mellan EU:s medlemsländer, utgör nödvändiga faktorer för att säkerställa att den gemensamma marknaden fungerar på ett tillfredsställande sätt. Mervärdesskatt betalas, enligt momsdirektivet, för alla varor och tjänster som köps och säljs för konsumtion inom EU och utgör därmed den skattebas som är mest harmoniserad mellan medlemsländerna. Inkomsterna från mervärdesskatt uppgick 2008 till 21,4 procent av ländernas nationella skatteinkomster.⁶²

Momsdirektivet, som säkerställer att konkurrensvillkoren upprätthålls nationellt såväl som på gemenskapsnivå, föreskriver ett antal miniminivåer vad gäller skattesatser och definierar skattebaserna på ett enhetligt sätt.⁶³ Normalskattesatsen får som lägst uppgå till 15 procent. Därutöver får medlemsländerna tillämpa en eller två reducerade skattesatser som ska uppgå till minst 5 procent. De reducerade skattesatserna får endast användas på vissa utvalda varor och tjänster. Medlemsländerna har enligt ett s.k. protokollsuttalande⁶⁴ åtagit sig att i möjligaste mån försöka förhindra att differensen mellan ländernas normalskattesatser ökar.⁶⁵ Därutöver har flera länder nationella undantag från den lägre momsskattesatsnivån och tillåts att använda en ännu lägre skattesats på vissa varor och tjänster, i vissa fall medges till och med en nollskattesats. Den genomsnittliga normalskattesatsen 2009 uppgick till 19,9 procent för EU-15.⁶⁶

En politisk överenskommelse i Ekofinrådet under 2009 innebär att medlemsländer i EU kan tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för vissa tjänster som ingick i det s.k. lågmomsförsöket, samt restaurangtjänster och ljudböcker.⁶⁷ Nedanstående tjänster har därefter lagts till bilaga III i mervärdesskattedirektivet från den 1 juni 2009:⁶⁸

⁶² Europeiska kommissionen (2010).

⁶³ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, se närmare artikel 97–99. Direktivet föreskriver inte några maximala skattesatser.

⁶⁴ Ett protokollsuttalande har inte samma rättverkan som en direktivbestämmelse.

⁶⁵ SOU 2011:24.

⁶⁶ Riksrevisionen (2009b).

⁶⁷ Rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser.

⁶⁸ Bet. 2010/11:SkU19.

- renovering och reparation av privata bostäder,
- fönsterputsning och städning i privata hushåll
- restaurang- och cateringtjänster, alkoholhaltiga och/eller alkoholfria drycker exkluderas
- mindre reparationer av cyklar, skor och lädervaror samt kläder och hushållslinne
- hemtjänster såsom hemhjälp och vård av barn, gamla, sjuka eller personer med funktionshinder
- frisörverksamhet.

4.2.1 Medlemsländernas tillämpning av mervärdesskattedirektivet

Enligt momsdirektivets bilaga III kan medlemsländerna reducera mervärdesskattesatsen för ett urval av olika varor och tjänster. Som framgår av tabellen är det förhållandevis många varor och tjänster där det är möjligt att frånga tillämpningen av en enhetlig mervärdesskatt.

TABELL 5 FÖRTECKNING ÖVER VAROR OCH TJÄNSTER DÄR REDUCERADE MERVÄRDESSKATTESATSER ENLIGT MOMSDIREKTIVET FÅR TILLÄMPAS

Varor och tjänster	
1	Livsmedel
2	Vattenförsörjning
3	Farmaceutiska produkter
4a	Medicinsk utrustning för funktionshindrade personer
4b	Bilbarnstolar
5	Persontransporter
6a	Böcker
6b	Tidningar
6c	Tidskrifter
7a	Tillträde till olika kulturella evenemang (bio, teater etc.)
7b	Inträde till nöjesparker
8a	Betal-tv/kabel-tv
8b	Tv-licens
9	Författare, kompositörer (inklusive royaltyer)
10	Socialt boende (leverans, byggande, renovering och ändring av bostäder som ett led i socialpolitiken)
10a	Renovering och reparation av privata bostäder
10b	Fönsterputsning och städning i privata hushåll
11	Insatsvaror i jordbruket
12	Hotellboende
12a	Restaurang och catering
13	Tillträde till sportevenemang
14	Utnyttjande av sportanläggningar
15	Sociala tjänster

Varor och tjänster	
16	Tillhandahållande av tjänster av begravningsentreprenörer och krematorietjänster
17	Sjukvård och tandvård
18	Insamling av hushållsavfall och gatuhållning
19	Mindre reparationer av cyklar, skor och lädervaror, kläder och hushållslinne
20	Hemtjänster (vård av barn, äldre, sjuka eller funktionshindrade)
21	Frisörverksamhet

Källa: Rådets direktiv 2006/112/EG och Europeiska kommissionen (2011a)

Flertalet medlemsländer har i mindre eller större utsträckning valt att införa reducerade mervärdesskattesatser. Tabellen nedan visar vilka varor och tjänster där undantag från normalskattesatsen har beviljats i de olika EU-länderna, inklusive de produkter och tjänster som omfattas av en tidsbegränsad reducering. Begränsningar kan förekomma för vissa nedsatta mervärdesskattesatser, t.ex. gäller den nedsatta livsmedelsmomsen i Lettland endast för spädbarnsprodukter och i Ungern endast för mjölk och mjölkprodukter. Nollskattesatser eller varor och tjänster som är undantagna från momsplikt redovisas inte i tabellen. Dessa undantag kan vara relativt frekvent förekommande i vissa länder, t.ex. gäller detta för åtta kategorier varor och tjänster i Malta och för ett dussintal kategorier i Storbritannien. Därutöver har vissa medlemsländer med stöd av ovannämnda övergångsregel specifika s.k. parkeringsskattesatser. Dessa redovisas inte, liksom geografiska nedsättningar, på grund av deras specifika natur.

TABELL 6 EU-LÄNDERNAS OLIKA MERVÄRDESKATTESATSER

Land	Normal-skattesats %	Reducerad skattesats %	Varor och tjänster där en reducerad mervärdesskattesats tillämpas
Belgien	21	6/12	6 %: 1, 2, 3, 4a, 5, 6a, 6b, 6c, 7a, 7b, 9, 10, 10a, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19 12 %: 1, 8a, 10, 11, 12a
Bulgarien	20	9	9 %: 12
Cypern	15	5/8	5 %: 1, 2, 3, 4a, 6a, 6b, 6c, 9, 11, 12, 16, 18 8 %: 5, 12a
Danmark	25	–	–
Estland	20	9	9 %: 3, 4a, 6a, 6b, 6c, 12
Finland	23	9/13	9 %: 1, 5, 6a, 7a, 7b, 8b, 9, 12, 13, 14, 19, 21 13 %: 3, 13, 12a
Frankrike	19,6	2,1/5,5	2,1 %: 3, 6b, 6c, 8b 5,5 %: 1, 2, 3, 4a, 5, 6a, 7a, 7b, 8a, 9, 10, 10a, 10b, 11, 12, 12a, 18, 20
Grekland	23	6,5/13	6,5 %: 3, 6a, 6b, 6c, 7a, 12 13 %: 1, 2, 4a, 5, 7a, 8a, 9, 10a, 11, 12a, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20

Land	Normal- skattesats %	Reducerad skattesats %	Varor och tjänster där en reducerad mervärdesskattesats tillämpas
Irland	21	5,2/13,5	5,2 %: 1 13,5 %: 1, 6b, 6c, 7a, 7b, 10, 10a, 10b, 11, 12, 12a, 14, 19, 21
Italien	20	4/10	4 %: 1, 4a, 6a, 6b, 6c, 8b, 10, 11, 15 10 %: 1, 2, 3, 5, 7, 10a, 11, 12, 12a, 13, 15, 18
Lettland	22	12	12 %: 1, 3, 4a, 5, 6a, 12
Litauen	21	5/9	5 %: 3, 4a 9 %: 6a, 12
Luxemburg	15	3/6/12	3 %: 1, 2, 3, 4a, 5, 6a, 6b, 6c, 7a, 7b, 8a, 9, 10, 11, 12, 12a, 13, 14, 15, 16, 17, 18 6 %: 10b, 19, 21
Malta	18	5	5 %: 4a, 6a, 6b, 6c, 7a, 12, 19, 20
Neder- länderna	19	6	6 %: 1, 2, 3, 4a, 5, 6a, 6b, 6c, 7a, 7b, 9, 10a, 11, 12, 12a, 13, 14, 19, 21
Polen	23	5/8	5 %: 1, 6a, 6c, 11 8 %: 1, 2, 3, 4a, 4b, 5, 6b, 7a, 7b, 8a, 9, 10, 10a, 12, 12a, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 21
Portugal	23	6/13	6 %: 1, 2, 3, 4a, 4b, 5, 6a, 6b, 6c, 7a, 7b, 8b, 10, 10a, 11, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 20 13 %: 1, 11, 12a
Rumänien	24	5/9	5 %: 10 9 %: 3, 4a, 6a, 6b, 6c, 7a, 7b, 12,
Slovakien	20	10	10 %: 1, 3, 4a, 6a
Slovenien	20	8,5	8,5 %: 1, 2, 3, 4a, 5, 6a, 6b, 6c, 7a, 7b, 9, 10, 10a, 10b, 11, 12, 12a, 13, 14, 16, 18, 19, 20, 21
Spanien	18	4/8	4 %: 1, 3, 6a, 6b, 6c, 10 8 %: 1, 2, 4a, 5, 7a, 7b, 9, 10a, 11, 12, 12a, 13, 15, 16, 17, 18, 21
Stor- britannien	20	5	5 %: 4b, 10
Sverige	25	6/12	6 %: 5, 6a, 6b, 6c, 7a, 9, 13, 14 12 %: 1, 12, 12a
Tjeckien	20	10	10 %: 1, 2, 3, 4a, 4b, 5, 6a, 6b, 6c, 7a, 7b, 9, 10, 10a, 10b, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 20
Tyskland	19	7	7 %: 1, 2, 4a, 5, 6a, 6b, 6c, 7a, 9, 11, 12, 13, 15, 17
Ungern	25	5/18	5 %: 3, 4a, 6a, 6b, 6c 18 %: 1, 12
Österrike	20	10	10 %: 1, 2, 3, 5, 6a, 6b, 6c, 7a, 7b, 8a, 8b, 9, 11, 12, 12a, 15, 18

Källa: Europeiska kommissionen (2011a) och IBFD Tax Research Platform, <http://ip-online2.ibfd.org/kbase/>

Som framgår av tabellen ovan medges ett mindre antal länder möjlighet att tillämpa en lägre mervärdesskattesats än vad som är tillåtet enligt momsdirektivet. Detta beror på att dessa medlemsländer, med stöd av övergångsregler i artikel 28, har tillåtits att ha dessa s.k. superreducerade skattesatser.⁶⁹ Sverige eller något annat medlemsland kan alltså inte införa liknande skattesatser.

Den genomsnittliga normalskattesatsen har ökat med något mer än en procentenhet den senaste femårsperioden. Den genomsnittliga normalskattesatsen 2011 för EU-27 var 20,7 procent och marginellt högre för EU-15, nämligen 20,8 procent. Flera länder har beslutat att höja skattesatserna under senare år för att komma till rätta med den statsfinansiella kris som den finansiella krisen bidragit till att skapa. Den högsta mervärdesskattesatsen har Sverige tillsammans med Danmark och Ungern. Luxemburg och Cypern är de länder som har den lägsta skattesatsen, nämligen 15 procent. Normalskattesatsen i Ungern är 27 procent fr.o.m. 2012. Skillnaden mellan den högsta och den lägsta normalskattesatsen inom EU är numera 12 procent. Denna skillnad bör inte öka enligt det protokollsuttalande som medlemsländerna har kommit överens om.

De vid första anblicken harmoniserade mervärdesskattegrupperna visar sig vid en närmare analys alltså divergera kraftigt mellan medlemsländerna. Den komplexa situationen beror på den breda flora av tillåtna skattereduktioner på olika varor och tjänster, samt nationellt framförhandlade undantag. Enligt en studie från Copenhagen Economics⁷⁰ gäller normalskattesatsen endast för cirka två tredjedelar av den totala konsumtionen inom EU. Reducerade skattesatser eller total skattebefrielse gäller sålunda för en tredjedel av konsumtionen. Europeiska kommissionen beskriver situationen på följande sätt:

Den nuvarande strukturen för mervärdesbeskattning som inte följer någon tydlig logik är uppenbart ineffektiv från inre marknadsperspektiv och EU-företagens konkurrenskrafts perspektiv. Den är helt enkelt ett resultat av forna tiders politiska förhandlingar.⁷¹

Kommissionen anser att tillämpningen av en enda mervärdesskattesats, för alla varor och tjänster, är att föredra ur en ekonomisk synvinkel, men medger att politiska överväganden omöjliggör detta.⁷² Tillämpningen av reducerade skattesatser leder till betydande subventioner av olika varor och tjänster. Enligt en analys av kommissionen utgör dessa subventioner mellan 8,2 procent och 53,3 procent i nio medlemsländer. Införandet av en enhetlig mervärdesskattesats skulle innebära att normalskattesatsen skulle kunna sänkas med mellan 1,9 och 7,5 procentenheter.⁷³

För närvarande är det endast Danmark som i princip använder sig av en enhetlig mervärdesskattesats och därmed inte utnyttjar de nedsättningsmöjligheter som momsdirektivet medger. Det bör emellertid framhållas att ett

⁶⁹ SOU 2005:57.

⁷⁰ Copenhagen Economics är en oberoende konsultorganisation.

⁷¹ Europeiska kommissionen (2007a), s. 10, fritt översatt.

⁷² Ibid.

⁷³ Europeiska kommissionen (2011b).

fåtal produkter och tjänster är undantagna från skatteplikt. Detta gäller t.ex. tillträde till djurparker och stora delar av området för personbefordran. Erfarenheter från det danska momsskattesystemet berörs i nästa avsnitt. Frånvaron av särregler och andra trösklar innebär en hög kvot mellan faktiska och potentiella mervärdesskatteintäkter, dvs. ett högt VRR-mått. Den tjeckiska regeringen överväger att införa en enhetlig mervärdesskatt på 17,5 procent som ska gälla för alla varor och tjänster fr.o.m. den 1 januari 2013. Preliminärt kommer den reducerade skattesatsen att höjas till 14 procent under 2012, varefter nedsättningen helt slopas ett år senare.⁷⁴ Andra länder som har infört få särregler är Bulgarien, Estland, Litauen och Slovenien. Som redogjordes för ovan har Sverige ett VRR-mått som ligger nära OECD-genomsnittet. Denna bild förefaller vara densamma när EU-länderna jämförs med varandra när det gäller hur vanligt förekommande det är att införa reducerade mervärdesskattesatser.

4.2.2 Erfarenheter från Danmark

Momsdirektivets bilaga III ger EU:s medlemsländer möjlighet att reducera mervärdesskattesatsen för ett stort urval varor och tjänster. Trots att regeringen har varit utsatt för påtryckningar att reducera skattesatsen i linje med den politik som gäller i andra EU-länder tillämpar Danmark som i princip enda EU 15-medlemsland en enhetlig skattesats. Mervärdesskattesatsutredningen studerade Danmark på grund av att landet i fråga också vid tidpunkten för utredningens genomförande drev en sådan politik.⁷⁵ Detta förhållande väcker ett antal frågor av intresse för denna studie. Hur resonerade Danmark när det beslutades att endast tillämpa en mervärdesskattesats? Vilka argument låg till grund för beslutet? Kvarstår den breda politiska enigheten till förmån för ett sådant mervärdesskattesystem?

Enligt Mervärdesskattesatsutredningens studie ansåg representanter för Skatteministeriet i Danmark att ett mervärdesskattesystem med en enhetlig skattesats hade flera fördelar: Ett sådant system innebar lägre administrationskostnader och var svårare att fuska med. Det var ineffektivt att nyttja mervärdesskattesatsen för att subventionera specifika sektorer eller för att styra konsumtionen i en bestämd riktning. I studien framkom att man i Danmark ansåg att det var mer lämpligt att lämna stöd via direkta bidrag. Vidare fanns en skepticism över huruvida en sänkning av en skattesats i ett längre tidsperspektiv de facto återspeglades i priset på en vara eller tjänst. Vissa gränshandelsproblem för framför allt kapitalvaror, t.ex. vitvaror, husvagnar och båtar, förelåg i början av 2000-talet. Så kallade fjärrköp innebar att vissa varor i princip inte alls längre såldes med dansk moms. Trots det hot mot skattebasen som detta innebar fanns vid tidpunkten för Mervärdesskattesatsutredningens genomförande inga planer på att förändra skattesatsstrukturen.⁷⁶

⁷⁴ http://ip-online2.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2011-03-28_cz_2.html.

⁷⁵ SOU 2005:57.

⁷⁶ Ibid.

En hypotes som Mervärdesskattesatsutredningen hade var att Danmark medgav undantag från beskattning i betydligt högre utsträckning än Sverige. Utredningens slutsats var att tillämpade undantag från beskattning var relativt snarlika mellan Danmark och Sverige. Som framgick av tabell 6 föreligger skillnader mellan Sverige och Danmark avseende i vilken utsträckning länderna har valt att utnyttja de nedsättningsmöjligheter av momsatsen som momsdirektivet medger. I princip alla varor och tjänster som har en reducerad skattesats i Sverige beskattas i Danmark med en normalskattesats. Ett undantag av intresse för denna studie är att tillträde till djurparker undantas från mervärdesbeskattning i Danmark. I Mervärdesskattesatsutredningens studie kunde inte beläggas att verksamheter som i Sverige beskattades med reducerad skattesats fick stöd via andra ekonomiska instrument, även om representanter för olika departement i Danmark menade att direkta stöd var att föredra framför momsreduktioner.

Inom ramen för denna studie besöktes återigen Skatteministeriet i Danmark. Syftet med besöket var att undersöka huruvida den bild som förmedlades av Mervärdesskattesatsutredningen alltjämnt gäller.⁷⁷ Näringslivsföreträdare inom olika områden återkommer, enligt Skatteministeriet, regelbundet till regeringen med propåer om att moms skattesatsen ska reduceras. Huvudargumentet för att moms skattesatsen ska sänkas är den konkurrensnackdel som de upplever att deras näringslivssektorer har jämfört med konkurrenter verk samma inom övriga EU-länder med en mer fördelaktig skattesats. Företrädare för Skatteministeriet betonar betydelsen av det breda politiska stöd som alltjämnt finns kvar till förmån för en enhetlig moms skattesats. Samsynen mellan de politiska partierna innebär att man har kunnat hålla fast vid en enhetlig skattesats även då en ny regering har tillträtt. Den nuvarande trenden, att länder har tvingats höja moms skattesatserna för att hantera den statsfinansiella kris som många europeiska länder brottas med, underlättar för regeringen att hålla fast vid denna ståndpunkt. Representanter för Skatteministeriet menar att det är troligt att länder kommer tvingas att höja moms skattesatserna ytterligare i framtiden. Detta är ytterligare ett argument för att hålla fast vid den nuvarande politiken.

De argument som framfördes när Mervärdesskattesatsutredningen undersökta de danska förhållandena visar sig alltjämnt gälla. Tjänstemännen betonade att reducerade moms skattesatser inte är ett fördelningspolitiskt effektivt instrument för att gynna specifika grupper i samhället. Stor risk föreligger att fel grupper gynnas, men framför allt att marginalerna i slutänden hamnar hos företagen och inte konsumenterna. Man betonade att det i stället var mer effektivt att använda sig av riktade stöd i form av bidrag till t.ex. barnfamiljer.

Det största hotet mot den danska skattebasen, enligt Skatteministeriet, är risken att moms skatteintäkterna minskar på grund av gränshandel och fjärrköp. Skatteministeriet betonar emellertid att det är den totala prisnivån som är avgörande för i vilken utsträckning som danska konsumenter försöker finna

⁷⁷ Intervju med tjänstemän vid Skatteministeriet i Danmark.

alternativa inköpsvägar för olika produkter. Mervärdesskattesatsutredningen konstaterade att den omfattande gränshandeln med Tyskland medförde att Danmark tvingades att sänka punktskattesatserna på t.ex. alkohol och tobak. Skatteministeriet menar att för många produkter är det sannolikt så att prisnivån alltför högre för produkter som införskaffas i Danmark även om moms-skattesatsen skulle sänkas, dvs. incitamentet för danskar att åka till framför allt Tyskland för att handla diverse kapitalvaror skulle kvarstå.

4.2.3 Grönbok om mervärdesskattens framtid

Grönboken

Europeiska kommissionen har nyligen inlett ett omfattande samråd med berörda aktörer om hur det nuvarande mervärdesskattesystemet fungerar, samt inte minst hur det kan förändras så att det fungerar mer effektivt i framtiden.⁷⁸ Intresserade aktörer skulle senast den 31 maj 2011 inkomma med synpunkter på de frågeställningar som tas upp i grönboken. Europeiska kommissionen menar att ett flertal faktorer talar för att en översyn av systemet är motiverad:

- Det nuvarande systemet är alltför administrativt komplext för företagen.
- Den inre marknadens funktionssätt bör förbättras eftersom inhemska och EU-interna transaktioner behandlas olika. Därtill har medlemsländerna, i enlighet med momsdirektivet, infört reducerade skattesatser, vilket ytterligare komplicerar situationen.
- Det är vanligt förekommande med undantag från normalskattesatsen inom EU. En översyn anses nödvändig i syfte att maximera medlemsländernas inkomster. Därtill lyfts behovet av att komma till rätta med det nuvarande systemets känslighet för bedrägeri fram.
- Gällande uppbördsmetoder är i princip oförändrade sedan mervärdesskatten infördes trots att den tekniska och ekonomiska miljön har genomgått betydande förändringar.

Europeiska kommissionen tar i grönboken upp ett antal frågeställningar som kommissionen anser behöver behandlas närmare. Frågeställningarna berör bl.a. mervärdesskattens övergripande struktur, samhällsliga utmaningar, konkurrenskraft och administrativ börda. En av frågeställningarna som lyfts upp rör undantag från mervärdesskatteplikt.

Undantag strider mot principen om mervärdesskatt som en brett baserad skatt. Det kan ifrågasättas om många av de befintliga undantagen fortfarande är relevanta. En breddning av skattebasen genom att minska antalet undantag gör skatten mera effektiv och neutral och utgör ett rimligt alternativ till en höjning av mervärdesskattesatserna.⁷⁹

Slutsatsen i grönboken är därför att de undantag av t.ex. sociala, utbildningsrelaterade och kulturella skäl, tekniska svårigheter att tillämpa mervärdesskatt

⁷⁸ Europeiska kommissionen (2010).

⁷⁹ Ibid.

på de underliggande transaktionerna samt konflikt med andra skatter, som lyfts fram i momsdirektivet behöver ses över. Översynen bör också inkludera de nationella undantag som medlemsländerna har beviljats vid anslutningen till EU. Sådana undantag är relativt frekvent förekommande, vilket redovisningen ovan indikerade. Av hänsyn till allmänintresset öppnar emellertid kommissionen för att det kan vara motiverat med undantag för offentliga organ. De specifika frågeställningar som kommissionen önskar synpunkter på i fråga om undantag från mervärdesskatteplikt är följande:⁸⁰

- Bör några av de nuvarande undantagen från mervärdesskatteplikt avskaffas? Av vilka skäl är de problematiska? Vilka undantag bör behållas och i så fall varför?
- Innebär det nuvarande systemet för beskattning av persontransporter problem avseende skatteneutralitet eller av andra skäl? Ska mervärdesskatt utgå på persontransporter oavsett transportmedel?⁸¹
- På vilket sätt bör dessa problem lösas?

Andra frågeställningar av intresse för denna studie rör vilken grad av harmonisering som krävs på den inre marknaden för att förbättra den inre marknadens funktionssätt. Mervärdesskattereglerna är delvis inkonsekventa på grund av att medlemsländerna inför rådsdirektiv i sin nationella lagstiftning. Europeiska kommissionen öppnar därför för att bestämmelser på mervärdesskatteområdet i stället ska anges i en rådsförordning. Vidare ställs frågan huruvida nationella avvikelser, vilket undergräver principen om lika villkor för företag inom EU och särskilt försvårar verksamheten för företag som är verksamma i flera medlemsländer, har skapat problem. Slutligen ställs ett antal frågor som rör mervärdesskattesatser:⁸²

- Innebär den nuvarande skattesatsstrukturen stora hinder för den inre marknadens funktionssätt (snedvridning av konkurrensen), olika behandling av likvärdiga produkter, särskilt tjänster online jämfört med produkter eller tjänster som ger liknande innehåll, eller orsakar den stora efterlevnadskostnader för företagen? I vilka situationer uppkommer problemen?
- Är det att föredra att inte ha någon differentierad mervärdesskattesatsstruktur (alternativt en mycket kort förteckning), vilket innebär att medlemsstaterna har möjlighet att tillämpa en lägre normalskattesats?
- Är alternativet med en obligatorisk och enhetligt tillämpad EU-förteckning över reducerade mervärdesskattesatser att föredra i syfte

⁸⁰ Ibid, s. 12.

⁸¹ Chicagoavtalet från 1944 reglerar det internationella luftrummet och omöjliggör införandet av miljöstyrande avgifter. Som en konsekvens av detta är internationellt flyg, samt inrikesflyg, befriat från moms och bränsleskatter. ICAO, vilket är FN:s organisation för luftfartssamarbete, utfärdar internationella regler på luftfartsområdet, varefter dessa regler därefter införs nationellt. Samtliga avtalslutande parter i ICAO, bl.a. EU:s medlemsstater, har kommit överens om att leverera skattebefriat bränsle. Frågan regleras i momsdirektivet som slår fast att medlemsstaterna ska undanta flygbränsle för internationella transporter från skatteplikt (Luftfartsverket, 2004).

⁸² Europeiska kommissionen (2010).

att uppnå specifika politiska mål som specificeras i Europa 2020-strategin?

Den svenska regeringen ställer sig positiv till ansatsen i grönboken vad gäller en översyn av uttaget av mervärdesskatt, bl.a. betonas vikten att uppnå skattemässig neutralitet mellan offentliga organ och privata företag.⁸³ Regeringen menar vidare att undantag från mervärdesskatt som utförs av offentliga företag inte bör tillåtas i de fall detta leder till betydande snedvridning av konkurrensen. Grönboken har därefter skickats på remiss till svenska organisationer och myndigheter. Remissvaren visar att flera remissinstanser anser att en översyn och begränsning behöver göras avseende de nuvarande undantagen för mervärdesskatt och avvikelser från regelverket.

Konkurrensverket poängterar vikten av att i princip ha en enhetlig skattesats, utan undantag för särskilda verksamheter. I de fall det är önskvärt att behålla vissa undantag betonar Konkurrensverket att dessa bör avgränsas så tydligt som möjligt, samtidigt som de är gemensamma för medlemsländerna. Även Skatteverket och Svenskt Näringsliv välkomnar en översyn av de befintliga undantagen och menar att antalet undantag behöver reduceras, bl.a. eftersom nuvarande undantag inte är anpassade till dagens samhälle utan tillkom i en tid med lägre skattesatser.

Skatteverket betonar i sitt remissvar att undantagens tillämpningsområde bör tydliggöras så att medlemsländerna så långt det är möjligt tillämpar undantagen på samma sätt. Detta skulle också minska de gränsdragningsproblem som dagens regelverk skapar. Skatteverket förordar att de undantag som avser verksamhet av allmänintresse, t.ex. vård, skola, omsorg m.m., bör slopas helt. Stöd till dessa verksamheter bör, enligt Skatteverket, i stället ske genom riktade bidrag. Intressant att notera för denna studie är att Skatteverket drar samma slutsats rörande de undantag som gäller för idrott och kultur, t.ex. transport i skidliftar och tillträde till djurparker.⁸⁴

Företagarna betonar att det är viktigt att åstadkomma större neutralitet och enhetlighet i regelverket. Målsättningen med en översyn bör vara att antingen avveckla undantagen eller införa dem generellt för alla länder. Argumenten för en förändring av nuvarande regler är att dessa förorsakar konkurrensnedvridning och medför administrativa kostnader för företagen.

Av skatteutskottets behandling av grönboken framgår det att de välkomnar en bred översyn av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Utskottet anför följande rörande förekomsten av undantag i det befintliga skattesystemet:

Det utskottet anfört innebär att det finns goda skäl att sträva efter ett system med så få undantag (från skatteplikt) och så få områden med reducerade skattesatser som möjligt. Samtidigt kan önskemålen om enkla och lättillämpade skatteregler inte ses isolerat utan måste hela tiden vägas mot andra samhälleliga behov. Det måste finnas en möjlighet till flexibi-

⁸³ Faktapromemoria 2010/11:FPM87, samt brev till kommissionen, generaldirektoratet för skatter och tullar (Fi 2011/2686).

⁸⁴ Skatteverket (2011b).

litet för medlemsstaterna. Det kan finnas starka skäl för att i vissa sammanhang tillåta reducerade skattesatser för att kunna påverka konsumtion och sysselsättning. Enligt utskottets mening måste hänsyn också tas till politiska önskemål i medlemsstaterna om att kunna tillämpa låga reducerade skattesatser, bl.a. av sociala skäl. Olika nationella undantag och avvikelser bör dock löpande utvärderas för att motverka eventuell konkurrensnedvridning, ökad komplexitet och administrativa bördor samt för att utröna om den förväntade effekten uppnåtts.⁸⁵

Som ett led i skatteutskottets behandling av grönboken hölls en öppen utfrågning om mervärdesskattens framtid.⁸⁶ Bland de inbjudna talarna kan nämnas representanter för Finansdepartementet, Skatteverket, Svenskt Näringsliv, Företagarna och Sveriges Kommuner och Landsting. Finansdepartementet uttalade starkt stöd för kommissionens arbete med en översyn av uttaget av moms och mer specifikt för den aviserade översyn av de undantag från momsbeskattning som finns i dag. Även om det föreligger ett stort behov av att undanta viss verksamhet, t.ex. skillnader i momsuttag mellan offentliga organ och privata företag, kvarstår det faktum att mervärdesskatten blir mer effektiv och neutral ur skattehänseende om antalet undantag minskas.

Inkomna synpunkter under samrådsprocessen

Över 1 700 bidrag inkom på kommissionens inbjudan till samråd rörande de frågeställningar som lyftes fram i grönboken när det gäller EU:s mervärdesskattesystem.⁸⁷ Det råder, enligt kommissionen, en samsyn bland flertalet intressenter om att den nuvarande fragmenteringen av EU:s gemensamma system för mervärdesskatt i 27 olika nationella system utgör det främsta hindret för en effektiv handel inom EU. De intressenter som för närvarande omfattas av undantag, eller nedsatta skattesatser, är emellertid i allmänhet positiva till att behålla dem, alternativt argumenterade somliga intressenter för att också deras verksamhet ska få samma fördelaktiga behandling.⁸⁸

Kommissionen betonar att ett mer effektivt moms-system främst är av intresse för medlemsländerna. Medlemsländerna förefaller emellertid endast vara beredda att överväga gradvisa förändringar av det nuvarande systemet, sannolikt för att reformarbetet inte ska hota den stabila skattebas som momsintäkterna utgör. Flera faktorer motiverar, enligt kommissionen, en översyn av strukturen av de nuvarande momssatserna. En sådan översyn bör baseras på en grundlig konsekvensanalys av följande vägledande principer:

- Slopande av de reducerade skattesatser som utgör ett hinder för en väl fungerande inre marknad,
- Slopande av reducerade skattesatser på varor och tjänster där konsumtionen motarbetas av andra regelverk

⁸⁵ Utlåtande 2010/11:SkU25, s. 11.

⁸⁶ Se bilaga 3 i Utl. 2010/11:SkU25 för en sammanfattning av utfrågningen.

⁸⁷ Europeiska kommissionen (2011b).

⁸⁸ Danmark lämnade inte några officiella synpunkter på grönboken. Detta gjordes delvis med anledning av att landet innehar ordförandeposten för EU under första halvåret 2012. Skatteministeriet är i huvudsak positivt till kommissionens arbete och ställer sig bakom grönbokens intentioner, även om man väntar på konkreta förslag (intervju med Skatteministeriet).

- Liknande varor och tjänster bör ha samma momsats.

I syfte att öka effektiviteten i mervärdesskattesystemet förordar kommissionen en begränsad användning av reducerade momsatsar. Kommissionen kommer under 2012 att påbörja en utvärdering av det nuvarande moms-systemet mot bakgrund av ovannämnda principer. Därefter kommer kommissionen efter samråd med intressenter och medlemsländer att lägga fram förslag i denna riktning i slutet av 2013.

4.2.4 Momshantering av posttjänster

Enligt EU:s momsdirektiv är moms på tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet undantagna från skatteplikt.⁸⁹ Kommissionen presenterade under 2003 ett direktivförslag som gick ut på att detta undantag skulle upphävas och att medlemsländerna skulle ha tillåtelse att införa en reducerad mervärdesskattesats på posttjänster.

Sverige påbörjade en avreglering av postmarknaden i mitten av 1990-talet och öppnade för konkurrens från privata aktörer, även om Postens ställning alltjämt är stark. Enligt en promemoria från Finansdepartementet⁹⁰ har undantaget från moms på vissa posttjänster inte införts i den svenska mervärdesskattelagen, eftersom Sverige som en konsekvens av avmonopoliseringen inte kan anses ha endast ett offentligt postväsen. Alla aktörer som är verksamma på den svenska postmarknaden debiterar av den anledningen moms på samtliga posttjänster.

I april 2006 påbörjade kommissionen ett överträdelseärende mot Tyskland, Storbritannien och Sverige då lagstiftningen inte ansågs förenlig med moms-direktivet. Kommissionen menar att Sverige underlåter att tillämpa en moms-befrielse som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen och därmed måste tillämpas på ett harmoniserat sätt inom hela EU. Problemet med moms-direktivets tillämpning i Tyskland och Storbritannien är, enligt kommissionen, att de tidigare postmonopolen i bägge länderna har befriats från att erlagga moms på flertalet posttjänster. Andra konkurrerande postoperatörer är samtidigt skyldiga att ta ut moms på sina tjänster, vilket snedvrider konkurrensen mellan aktörer verksamma på samma marknad. I mitten av 2007 inleddes det andra steget i överträdelseförfarandet gentemot de tre länderna, enligt artikel 226 i det då tillämpade EG-fördraget, i form av ett s.k. motiverat yttrande.⁹¹

I det fall en medlemsstat inte ändrar den nationella lagstiftningen i enlighet med yttrandet kan kommissionen driva ärendet vidare till EU-domstolen. Av intresse för frågan är att EU-domstolen har fastslagit att även privata aktörer som har vissa speciella åtaganden ska anses fungera som en del av det offent-

⁸⁹ Rådets direktiv 2006/112/EG, kap. 2 art. 132.

⁹⁰ Fi2011/1663.

⁹¹ Pressmeddelande från Europeiska kommissionen, IP/07/1164. Numera återfinns reglerna om s.k. motiverat yttrande i artikel 259; EUF-fördraget.

liga postväsendet samt att vissa posttjänster som erbjuds av det offentliga postväsendet ska omfattas av undantaget.⁹²

Finansdepartementet gör bedömningen att Sverige, utifall förslaget från kommissionen inte tas upp för förnyad förhandling i rådsarbetsgruppen, kan komma att vara tvunget att införa ett undantag från moms för vissa posttjänster som utförs av Posten. Vidare menar Finansdepartementet att utifall ett sådant undantag införs i den svenska mervärdesskattelagen skulle det medföra att de aktörer som är verksamma på den svenska postmarknaden skulle konkurrera på olika villkor. Bedömningen är att de svenska problemen kommer att aktualiseras för alla medlemsländer vartefter de nationella postmarknaderna avregleras.⁹³ Frågan togs upp under det svenska ordförandeskapet 2009 i Ekofinrådet där finansministrarna kom överens om att utreda de problem som uppkom på grund av momshanteringen av posttjänster. Frågan diskuterades på nytt vid ett rådsarbetsgruppsmöte i slutet av 2010 där flertalet medlemsstater ansåg att undantaget för mervärdesskatt för posttjänster skulle kvarstå oförändrat. Kommissionen arbetar för närvarande inte med direktivförslaget.⁹⁴

⁹² Dom från den 23 april 2009 (C-357/07 TNT Post UK Ltd).

⁹³ Fi2011/1663.

⁹⁴ Ibid.

5 Differentierad mervärdesskatt i Sverige

5.1 Skattesatser för mervärdesskatt

De svenska bestämmelserna, vilka baseras på det EU-gemensamma mervärdesskattedirektivet,⁹⁵ regleras i mervärdesskattelagen (1994:200). Den svenska normalskattesatsen är 25 procent. Därutöver används två reducerade moms-satser för vissa varor och tjänster, nämligen 6 och 12 procent.⁹⁶ Vid olika tillfällen har under åren efter skattereformens ikraftträdande successivt nya områden för lägre mervärdesskatt beslutats. En viktig anledning till att införa reducerade skattesatser har varit att stärka olika sektors konkurrenskraft.

Vissa varor och tjänster är helt skattebefriade, bl.a. köp och hyra av fastighet, sjukvård, tandvård och social omsorg, utbildning i offentlig regi, bank-, finansierings- och försäkringstjänster samt viss kulturverksamhet.⁹⁷ I realiteten betalar konsumenten moms då företaget i fråga i priset inkluderar den ingående moms som har utgått till tidigare produktions- och distributionsled. Därtill finns ett fåtal varor och tjänster, t.ex. receptbelagda läkemedel och flygbränsle, som har ett s.k. kvalificerat undantag från moms, vilket innebär att ingen utgående mervärdesskatt behöver redovisas samtidigt som den skattskyldiga företagaren ersätts för den ingående momsen.⁹⁸

TABELL 7 MERVÄRDESSKATTESATSER 1991 OCH FRAMÅT, PROCENT

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997– 2000	2001	2002– 2006	2007– 2011
Generellt	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Receptbe- lagda läkemedel, flygbränsle m.m.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Livsmedel m.m.	25	18	21	21	21	12	12	12	12	12
Restaurang	25	18	21	21	25	25	25	25	25	25
Hotell och camping	25	18	21	12	12	12	12	12	12	12
Person- befordran	25	18	21	12	12	12	12	6	6	6
Transport i skidliftar	25	18	21	12	12	12	12	12	12	6

⁹⁵ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁹⁶ Se bilaga 1 för skattesatser enligt 7 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200).

⁹⁷ Se 3 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

⁹⁸ Skatteverket (2010a).

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997– 2000	2001	2002– 2006	2007– 2011
Dagstid- ningar	0	0	0	0	0	6	6	6	6	6
Bio	–	–	–	–	–	6	6	6	6	6
Konserter, opera, balett m.m.	–	–	–	–	–	–	6	6	6	6
Idrott	–	–	–	–	–	–	6	6	6	6
Inträde djurparker	25	25	25	25	25	25	25	6	6	6
Böcker och tid- skrifter	25	25	25	25	25	25	25	25	6	6

”–”: Undantag från beskattning

Källa: Skatteverket (2011a).

Beslutade förändringar av mervärdesskattesatserna under åren 1991–2011 redovisas i tabellen ovan. Därefter har en sänkning av momsen på restaurang- och cateringtjänster, från tidigare 25 procent till 12 procent, börjar gälla fr.o.m. den 1 januari 2012. Enskilda mervärdesskattesatser har varierat över åren på grund av olika motiv, som statsfinansiella skäl, finansiering av EU-avgiften, EU-anpassning, fördelningspolitiska och branschekonomiska skäl.⁹⁹

TABELL 8 OMSÄTTNING OCH MERVÄRDESSKATT EFTER SKATTESATS 2010,
MDKR

	Omsättning	Utgående mervärdes- skatt	Ingående mervärdes- skatt	Netto- uppbörd
Skattesats 25 %	4 281	1 070		
Skattesats 12 %	575	69		
Skattesats 6 %	138	8		
Utgående moms på inköp (omvänd skattskyldighet)		308		
Skattefri omsättning	853			
Omsättning till annat EU-land	817			
Exportomsättning	876			
Totalt	7 539	1 455	1 195	260

Källa: SCB i Skatteverket (2011a).

Tabellen ovan redovisar en sammanställning av omsättning och mervärdesskatt efter skattesats enligt skattedeklarationen. I skattedeklarationen redovisas inte tullmoms, moms i inkomstdeklarationen och återbetalningar till ut-

⁹⁹ Riksrevisionen (2009a).

ländska företag.¹⁰⁰ Större delen av den utgående mervärdesskatten härrör, vilket är förväntat, från de varor och tjänster som beskattas med normalskattesatsen 25 procent. De varor och tjänster som beskattas med de reducerade skattesatserna 6 respektive 12 procent inbringade totalt 77 miljarder kronor under 2010. En relativt stor andel av den utgående momsens redovisas av köparna, dvs. s.k. omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet gäller bl.a. vid gemenskapsinterna förvärv och vid omsättning av byggtjänster mellan företag i byggsektorn i syfte att motverka skattefusk. Inkomsten för staten, dvs. nettouppböörden, uppgick till totalt 260 miljarder kronor.

5.2 Redovisning av skatteutgifter

Regeringen redovisar årligen sedan 1996 skatteutgifterna till riksdagen. Sedan 2008 redovisas skatteutgifterna i en särskild skrivelse till riksdagen. Avvikelser från en enhetlig beskattning redovisas i budgetpropositionen som stöd på budgetens inkomstsida i form av s.k. skatteutgifter eller orealiserade skatteintäkter. En skattelättnad är fallet när en grupp av skattskyldiga omfattas av en skattelättnad i förhållande till en likformig beskattning, t.ex. en reducerad mervärdesskattesats jämfört med den gängse normen. Syftet med redovisningen är enligt regeringen att¹⁰¹

- synliggöra de indirekta stöd till företag och hushåll som finns på budgetens inkomstsida, vilket ger ett underlag som kan användas för att prioritera mellan olika stöd
- beskriva graden av enhetlighet i skattereglerna.

Regeringen betonar betydelsen av att det sker en redovisning av skatteutgifter till riksdagen i den nya budgetlagen. Enligt 10 kap. 4 § budgetlagen måste regeringen varje år lämna en redovisning av skatteutgifterna till riksdagen.¹⁰² Av förslaget till en reformerad budgetlag framgår att regeringen anser att det kan finnas skäl att mer generellt utreda hur skattenedsättningar bör hanteras vid budgetering. Utgångspunkten bör vara att konsekvenserna för budgeten av en skattenedsättning ska prövas lika noga som konsekvenserna av en reform på utgiftssidan.

I nedanstående tabell redovisas de beräknade skatteavvikelserna på mervärdesskatteområdet för inkomståren 2010–2013. Skatteutgifterna redovisas både brutto- och nettoberäknade,¹⁰³ samt vilka utgiftsområden som berörs. Områden som är helt skattebefriade redovisas inte i tabellen.

¹⁰⁰ Skatteverket (2011a).

¹⁰¹ Skr. 2009/10:195.

¹⁰² Budgetlagen (2011:203).

¹⁰³ Den nettoberäknade skatteutgiften avser hur mycket de offentliga finanserna påverkas i slutänden.

TABELL 9 SKATTEUTGIFTER INOM MERVÄRDESSKATTOMRÅDET FÖRDELADE PÅ UTGIFTSOMRÅDE

Utgifts- område	Brutto 2010					Netto 2010				
	2010	2011	2012	2013	2013	2010	2011	2012	2013	2013
Tabell 9 Skatteutgifter inom mervärdeskattnområden fördelade på utgiftsområde										
Utdrag från skatteplik (avdragsrätt föreligger inte)										
Försäljning av konstverk <300 000 kr/år	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Försäljning av tommark och byggnader	2,90	2,92	2,95	3,02	3,02	2,14	2,15	2,17	2,22	2,22
Utläsningskostnader avseende vissa fastighets tjänster**	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lottorier	5,81	6,13	6,56	6,98	6,98	4,29	4,32	4,33	4,33	5,15
Utdrag från skatteplik (avdragsrätt föreligger)										
Läkemedel	2,15	2,31	2,52	2,74	2,74	1,58	1,70	1,85	2,02	2,02
Internationell personbefordran ***	0,87	0,91	0,95	1,00	1,00	0,64	0,67	0,70	0,74	0,74
Skattesats 6 eller 12 procent (avdragsrätt föreligger)										
Livsmedel	30,75	31,34	32,71	34,19	34,19	22,66	23,10	24,11	25,20	25,20
A. Innehåll nyhetsutgåvor och tidskrifter	2,46	2,65	2,89	3,14	3,14	1,81	1,86	2,13	2,32	2,32
Böcker och tidskrifter	1,16	1,26	1,36	1,48	1,48	0,86	0,93	1,01	1,09	1,09
Broschyrer Entertainslagelagda Kulturella föresällningar ****	1,58	1,67	1,73	1,90	1,90	1,17	1,23	1,32	1,40	1,40
Konstverksaffärer Upphövsaffärer Entertainslagelagda Kulturella föresällningar ****	4,99	5,45	6,03	6,71	6,71	3,68	4,02	4,45	4,94	4,94
Upphövsaffärer	0,48	0,50	0,53	0,55	0,55	0,35	0,37	0,39	0,41	0,41
Entertainslagelagda Kulturella föresällningar ****	0,99	0,09	0,10	0,10	0,10	0,06	0,07	0,07	0,07	0,07
Försäljning av konstverk >300 000 kr/år	0,02	0,02	0,03	0,03	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Personbefordran	7,55	8,36	9,25	10,28	10,28	5,64	6,16	6,81	7,58	7,58
Transport i Skidliftar	0,22	0,24	0,25	0,27	0,27	0,16	0,17	0,19	0,20	0,20
Rumutlymning	2,50	2,63	2,82	3,00	3,00	1,84	1,94	2,08	2,21	2,21

Undantag från skattskyldighet									
Omställning i	UO17								0,22
ideella									
Föreningar									
Avdrag för ingående skatt									
Ingående skatt på	ST*								
jordbruksavvande									

*Skatteutgifter som är skatteensmiskt motiverade.

**Denna post redovisades första gången för skatteutgifter avseende 2009.

***Beloppet i tabellen avser främst del av utiket buss- och tåglinjer.

****Bilgratifikationer skatteavskades i tidigare utgåvor av denna rapport.

Källa: Skr. 2010:11:308.

Den periodiserade redovisningsmetodikerna innebär att skatteeffekterna avser det år den underliggande ekonomiska aktiviteten äger rum. De totala skatteutgifterna på mervärdesskatteområdet uppgick till 63,89 miljarder kronor (47,09 miljarder kronor netto) för inkomståret 2010. De enskilda avvikelserna inom mervärdesskatteområdet beskrivs kortfattat nedan:

Försäljning av konstverk <300 000 kr/år

Upphovsmannen, dvs. konstnären, eller dennes dödsbos försäljning är undantagna från mervärdesskatt om försäljningen understiger 300 000 kronor per år. Undantaget ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

Försäljning av tomtmark och byggnader

Cirka 15 procent av värdet är undantaget från mervärdesskatt vid försäljning av en- och flerbostadshus, vilket ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt. Undantaget gäller i huvudsak tomtmark, byggränta och vinst som enligt den gällande mervärdesskattenormen borde beskattas.

Uttagsbeskattning avseende vissa fastighetstjänster

En fastighetsägare ska i vissa fall uttagsbeskattas för mervärdesskatt på vissa tjänster som fastighetsägaren utför på fastigheten med egen personal. Detta gäller om fastigheten används i en verksamhet som är undantagen från beskattning, t.ex. bostadsuthyrning. Avvikelsen har i syfte att uppnå en mervärdesskattmässig likabehandling mellan att upphandla tjänsterna alternativt att själv utföra dessa. Fastighetstjänsterna är mervärdesskattebefriade för arbeten som inte överstiger 300 000 kronor för ett beskattningsår.

Lotterier

Gällande EU-regler innebär att det inte får tas ut någon mervärdesskatt på lotterier. Den enda indirekta skatt som aktualiseras är punktskatt. Skatteutgiften avser mervärdesskatt då den enligt normen om mervärdesskatt borde beskattas med 25 procent i skatt.

Läkemedel

Kvalificerat undantag från mervärdesskatt, dvs. försäljningen är undantagen från mervärdesskatt men ingående mervärdesskatt får dras av, gäller för läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus. Denna skattebefrielse ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

Internationell personbefordran

Transport till eller från utlandet räknas som export och är därför i sin helhet undantagen från skatteplikt. Denna skattebefrielse omfattar både luft-, vatten- och landtransporter. Denna skattebefrielse ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

Allmänna nyhetstidningar och tidskrifter, böcker och broschyrer, entréavgiftsbelagda kulturföreställningar, kommersiell idrott, upphovsrätter, entré till djurparker samt transport i skidliftar

Skattesatsen för dessa grupper är nedsatt till 6 procent, vilket ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt. Som kulturföreställningar räknas konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar eller liknande föreställningar.

Personbefordran

Den nedsatta skattesatsen, som avser resor i kollektivtrafik och taxiresor samt turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

Livsmedel och rumsuthyrning

Skattesatsen för dessa grupper är nedsatt till 12 procent, vilket ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt. I gruppen livsmedel ingår inte vatten från vattenverk, spritdrycker, vin och starköl samt tobaksvaror. Nedsatt mervärdesskatt för rumsuthyrning gäller för hotellrörelse eller liknande rörelse samt uthyrning av campingplatser.

Försäljning av konstverk >300 000 kr/år

Upphovsmannen, dvs. konstnären, eller dennes dödsbos försäljning beskattas med skattesatsen 12 procent om försäljningen är 300 000 kronor per år eller mer. Den nedsatta skattesatsen ger upphov till en skatteutgift avseende mervärdesskatt.

Omsättning i ideella föreningar

Omsättning av vara eller tjänst i en ideell verksamhet räknas inte som yrkesmässig verksamhet om föreningen är befriad från inkomstskatt för omsättningen i fråga.

Ingående skatt på jordbruksarrende

Avdragsrätten omfattar hela den ingående skatten på jordbruksarrende. Detta gäller även om värdet av bostad ingår i arrendet.

Slopade skatteutgifter

Före 2008 kunde mervärdesskatt i samband med byggnads- och entreprenadverksamhet betalas in först två månader efter det att en fastighet tagits i bruk. Räntan på skattekrediten för mervärdesskatt redovisades då som en skatteutgift, dock avskaffades denna bestämmelse den 1 januari 2008.

5.3 Mervärdesskatteuppbörd fördelat efter bransch

En sammanställning av mervärdesskatteuppbörden uppdelat efter bransch visas i tabell 10. Fyra branscher, däribland varuhandel, svarar för över 80 procent av den totala nettouppbörden. Nettouppbörden från varuhandel uppgår till ca

40 procent. Andra branscher som bidrar i väsentlig grad till statens inkomster är t.ex. byggverksamhet och informations- och kommunikationsverksamhet. Tillverkningsindustrin redovisar en negativ nettouppbörd, vilket beror på att beskattningsskedjan upphör när varor exporteras.

TABELL 10 MERVÄRDESSKATT FÖRDELAD EFTER BRANSCH 2011, MNKR

Bransch	Utgående mervärdesskatt		Ingående mervärdesskatt	Netto
	På omsättning	På inköp, inklusive omvärd skattskyldighet		
Jordbruk, skogsbruk och fiske	27 581	1 142	27 946	777
Utvinning av mineral	5 332	367	5 865	-166
Tillverkning	171 990	92 647	289 388	-24 751
Försörjning av el, gas, värme och kyla	59 975	19 847	58 842	20 980
Vattenförsörjning, avloppsrening, avfallshandtering och sanering	9 404	445	8 347	1 502
Byggverksamhet	76 096	290 385	75 953	29 181
Handel, rep. av motorfordon och motorcyklar	427 794	105 999	428 242	105 551
Transport och magasinering	59 793	8 463	58 145	10 111
Hotell- och restaurangverksamhet	19 147	180	12 764	6 563
Informations- och kommunikationsverksamhet	79 920	15 943	64 506	31 357
Finans- och försäkringsverksamhet	33 944	5 918	36 965	2 987
Fastighetsverksamhet	40 836	2 220	29 714	13 342
Verksamhet inom ekonomi, vetenskap och teknik	75 440	15 395	62 624	28 211
Uthyrning, fastighetsservice, resetjänster etc.	33 622	1 743	18 873	16 492

Bransch	Utgående mervärdesskatt		Ingående mervärdesskatt	Netto
	På omsättning	På inköp, inklusive omvärd skattskyldighet		
Offentlig förvaltning och försvar, obl. Socialförsäkring	2 453	6 797	398	8 852
Utbildning	6 027	620	3 204	3 443
Vård och omsorg, sociala tjänster	6 579	354	4 004	2 929
Kultur, nöje och fritid	4 258	251	4 420	89
Annan serviceverksamhet	6 988	156	4 119	3 025
Utan bransch/konkurser	371	39	394	16
Totalt	1 147 550	307 564	1 194 713	260 401

Källa: SCB från Skatteverket (2011a).

5.4 Sänkt mervärdesskatt på livsmedel

5.4.1 Förändringar av mervärdesskattesatsen på livsmedel

Den reducerade mervärdesskatten på livsmedel utgör den enskilt största skatteavvikelsen. Skatteutgiften uppgick, som framgår av tabell 9, år 2010 till 30,75 miljarder kronor. Detta motsvarar nästan hälften av de totala skatteutgifterna inom mervärdesskatteområdet, vilket motiverar en kort redogörelse för bakgrunden till och effekterna av denna reform.¹⁰⁴

I syfte att stabilisera ekonomin beslutades att mervärdesskatten skulle höjas temporärt från 23,46 till 25 procent under perioden den 1 juli 1990 t.o.m. den 31 december 1991. Riksdagen beslutade att lägga hela sänkningen av mervärdesskatten på livsmedel i stället för att låta den generella moms nivån återgå till 23,46 procent. Mervärdesskatten på livsmedel och serveringstjänster sänktes från 25 till 18 procent från den 1 januari 1992 och normalskattesatsen för alla övriga varor och tjänster fastställdes till 25 procent. I syfte att stabilisera den svenska ekonomin höjdes mervärdesskattesatsen för bl.a. livsmedel med 3 procent den 1 januari 1993. Skattesatsen sänktes till 12 procent och, dvs. till den nivå som gäller i dag, den 1 januari 1996. Syftet med sänkningen var att särskilt kompensera barnfamiljer och låginkomsttagare, som i allmänhet använder en relativt stor andel av inkomsterna till livsmedelsinköp, för sänkningen av ersättningsnivåerna i socialförsäkringssystemet.

¹⁰⁴ När inget annat anges baseras redogörelsen för den sänkta mervärdesskatten på livsmedel på SOU 2006:90.

5.4.2 Fördelningspolitiska effekter

En reducerad skattesats på livsmedel förväntades leda till positiva fördelningspolitiska effekter. Detta anfördes också som huvudargument för 1996 års sänkning av momsskattesatsen. Mervärdesskattesatsutredningen utvärderade i sitt slutbetänkande de fördelningspolitiska effekterna av nedsättningen av livsmedelsmomsen. I utvärderingen beräknades de fördelningspolitiska effekterna av en matmoms på 12 procent jämfört med 25 procent och den skatteavvikelse detta beräknades ge upphov till. I tabellen nedan redogörs för effekten av momssänkningen för olika typer av hushåll 2006.

TABELL 11 STÖD 2006 TILL FÖLJD AV NUVARANDE MATMOMS PÅ 12 PROCENT I FÖRHÅLLANDE TILL 25 PROCENT, EFTER EKONOMISK STANDARD RESPEKTIVE HUSHÅLLSTYP, MNKR KRONOR SAMT SOM ANDEL AV TOTALT STÖD

Ekonomisk Standard	Mnkr	Andel %	Hushållstyp	Mnkr	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: SOU 2006:90.

Tabellen visar matmomsens träffsäkerhet som fördelningspolitiskt styrmedel. Siffrorna medger en jämförelse mellan prioriterade och icke-prioriterade grupper och därmed den indirekta kostnaden för stödet. Låginkomsttagare (decilgrupp 1–4), vilka var en grupp som åtgärden avsåg att stödja, fick ca 6 340 miljoner kronor, vilket ska ställas i relation till det totala skattebortfallet som uppgick till över 18 miljarder kronor. Reformens träffsäkerhet var därmed 35 procent och resterande medel kan därmed definieras som indirekta kostnader för stödet. Mervärdesskattesatsutredningen konstaterar att nästan 7 miljarder kronor av stödet tillfaller de tre högsta decilgrupperna. Barnfamiljerna tog emot 6 650 miljoner kronor av det totala stödet, dock gick endast en mindre del till ensamstående utan barn. Ensamstående pensionärer, vilket

utgör en annan hushållstyp med låg ekonomisk standard, fick knappt 10 procent av det totala stödet. Utredningen konstaterade därför följande:

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.¹⁰⁵

Utredningen menade att den nedsatta momssatsen på livsmedel knappast kunde 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. Utredningen konstaterade att det saknades tillräckligt starka skäl för att behålla den reducerade skattesatsen på livsmedel och föreslog i stället att normalskattesatsen skulle sänkas till en nivå som medförde oförändrade skatteinkomster från mervärdesskattesystemet.

5.4.3 Avgränsningsproblem

De avgränsningsproblem som kan knytas till nedsättningen gäller särskilt gentemot restaurangtjänster, naturläkemedel och råvaror. Initialt följde momssatsen på livsmedel och serveringstjänster varandra. Den reducerade skattesatsen för serveringstjänster slopades emellertid som en konsekvens av Sveriges medlemskap i EU den 1 januari 1995. Mervärdesskattedirektivet medgav inte vid denna tidpunkt att medlemsländerna kunde tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för denna typ av tjänst. Momsdirektivet har därefter breddats till att också inkludera möjligheten att reducera mervärdesskattesatsen på bl.a. restaurangtjänster.

5.5 Sänkt moms på vissa tjänster

Det är sedan den 1 juni 2009 möjligt för EU:s medlemsländer att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats inom olika delar av tjänstesektorn. I slutet av 2010 beslutade regeringen att tillsätta en utredning om vilka effekter en sänkt restaurangmoms kunde förväntas få för den samhällsekonomiska effektiviteten, den varaktiga sysselsättningen samt företagandet. I uppdraget ingick också att närmare analysera effekterna av en sänkt mervärdesskattesats inom andra delar av tjänstesektorn.¹⁰⁶

5.5.1 Sänkt restaurang- och cateringmoms

Ett delbetänkande som fokuserade på att ta fram ett lagförslag om sänkning av mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) från dagens 25 procent till 12 procent presenterades i mars 2011.

¹⁰⁵ SOU 2006:90, s. 114.

¹⁰⁶ Dir. 2010:132.

En sänkning av mervärdesskattesatsen förväntas bidra till att på lång sikt skapa ca 6 000 helårsarbetskrafter,¹⁰⁷ varav knappt 3 500 utgörs av nyanställda personer (helårsarbetskrafter) inom restaurang- och cateringbranschen som kommer från strukturell. Kostnaden för reformen beräknas uppgå till 5,4 miljarder kronor 2012. Den långsiktiga offentligfinansiella kostnaden uppskattas av utredningen vara lägre, knappt 3,6 miljarder kronor, på grund av ökade skatteintäkter och minskade transfereringsutgifter. Reformen bedöms ha en självfinansieringsgrad på ca 20 procent. Därtill förväntas andra positiva effekter av reformen, t.ex. en minskning av företagens administrativa kostnader på 200 miljoner kronor per år. En sänkning av mervärdesskattesatsen föreslogs träda i kraft den 1 januari 2012. Utredningen föreslog att livsmedelsmomsen på 12 procent skulle höjas till 14,4 procent om sänkningen av skattesatsen ska finansieras inom ramen för mervärdesskattesystemet.

Regeringen anför i budgetpropositionen för 2011¹⁰⁸ att en sänkt mervärdesskatt för arbetsintensiva tjänster såsom restaurang- och cateringtjänster kan förväntas öka den varaktiga sysselsättningen, inte minst för unga och individer med utländsk bakgrund, genom att skapa fler jobb genom en växling från hemarbete till förvärvsarbete och att jämviktsarbetslösheten minskar. Syftet med den påtänkta reformen är således att stimulera arbetsutbudet.¹⁰⁹ Skatteutskottet stödde en sådan reformambition och menar att den kan förväntas bidra till ökad varaktig sysselsättning även om utskottets grundinställning fortfarande är ett skattesystem med så få undantag och områden med reducerad skattesats som möjligt.¹¹⁰

I 2011 års ekonomiska vårproposition anger regeringen att den kommer att fortsätta arbetet med förslaget att sänka mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster.¹¹¹ Ett förslag om sänkt moms på restaurang- och cateringtjänster överlämnades till Lagrådet den 1 juni 2011.¹¹² Regeringen föreslog i budgetpropositionen för 2012 att mervärdesskattesatsen på restaurang- och cateringtjänster (exklusive alkohol) sänks från dagens 25 till 12 procent fr.o.m. den 1 januari 2012.¹¹³ Som skäl för regeringens förslag anges bl.a. att uppnå positiva samhällsekonomiska effekter på framför allt den varaktiga sysselsättningen, samt att förenkla skattereglerna för berörda företag då mervärdesskattesatsen redan är 12 procent för livsmedel och hotelltjänster. Reformen bedöms vara viktig då arbete inom restaurangnäringen för många är en första kontakt med arbetsmarknaden. Detta gäller, enligt regeringen, inte minst för grupper med hög arbetslöshet och svag förankring på arbetsmarknaden. Regeringen anför vidare följande motivering till förslaget:

¹⁰⁷ Finanspolitiska rådet (2011) bedömer att denna siffra sannolikt är för högt skattad. Risk föreligger att det framför allt sker en omfördelning av arbetstillfällen från andra sektorer i ekonomin till restaurangsektorn.

¹⁰⁸ Prop. 2010/11:100.

¹⁰⁹ <http://www.regeringen.se/sb/d/14482/a/163668>.

¹¹⁰ Bet. 2010/11:SkU19.

¹¹¹ Prop. 2010/11:100.

¹¹² Lagrådsremiss (2011).

¹¹³ Prop. 2011/12:1.

Differentieringen av mervärdesskatten innebär att företag som säljer restaurang- och cateringtjänster missgynnas jämfört med företag som säljer livsmedel. Resursallokeringen påverkas genom att produktionen blir mindre inom högre beskattade områden medan produktionen blir större inom de lägre beskattade områdena. Den föreslagna sänkningen av mervärdesskatten är därför positiv ur konkurrensnedvridningssynpunkt och bidrar därigenom till ökad samhällsekonomisk effektivitet¹¹⁴.

Det var, enligt regeringen, inte aktuellt att höja moms enligt utredningens förslag i syfte att finansiera reformen. Reformen beräknas minska skatteintäkterna med 5,40 miljarder kronor 2012 och varaktigt med 4,60 miljarder kronor. Reformen kommer att följas upp av regeringen för att säkerställa att avsedda effekter nås på både priser och sysselsättning. Regeringen har bl.a. gett Konjunkturinstitutet i uppdrag att följa utvecklingen av priser, löner och sysselsättning i branschen. Det kortsiktiga prisgenomslaget ska delredovisas den 1 juli 2012 och en slutredovisning av reformens effekter ska ske den 1 januari 2016. Regeringen betonar att prisgenomslaget är viktigt för att reformen ska leda till ökad sysselsättning.¹¹⁵

Flertalet remissinstanser tillstyrker, är i huvudsak positiva till, alternativt har inget att erinra mot förslaget. Skatteverket ställer sig positivt till förslaget under förutsättning att det inte är möjligt att i stället ha en enhetlig mervärdesskattesats. Samma skattesats på restaurang- och cateringtjänster, livsmedel och hotelltjänster innebär att flera av de omfattande gränsdragnings- och kontrollproblem som finns i dag försvinner. Verket framhåller därtill att förslaget inte ger upphov till nya gränsdragningar i samma omfattning.¹¹⁶ Konjunkturinstitutet menar att den varaktiga sysselsättningsökning som beskrivs i delbetänkandet överskattas, vilket innebär att kostnaden per skapat arbetstillfälle blir hög. Landsorganisationen i Sverige motsätter sig förslaget och anser i stället att förslaget riskerar att skapa nya gränsdragningsproblem. Organisationen föreslår i stället att principen om likformig beskattning bör gälla och att momsuttaget därför bör läggas om.

Värt att notera är att den dåvarande regeringen i sin slutliga värdering av 1990–91 års skattereform konstaterade att mervärdesskattehöjningen av vissa tjänster orsakade effektivitetsförluster. De tjänster som utpekades var tjänster som relativt enkelt kan substitueras med hem- eller svartarbete, t.ex. frisörer, byggreparationer, taxi och restauranger.¹¹⁷

Riksdagen beslutade i november 2011 att sänka moms på restaurang- och cateringtjänster. En sänkning av mervärdesskatten från normalskattesatsen 25 procent till samma nivå som gäller för livsmedel kan betraktas som ett avsteg från principen om en enhetlig mervärdesskattesats. Regeringen skriver emellertid i budgetpropositionen för 2012 att reformen bidrar till att öka graden av enhetlighet inom mervärdesskattesystemet då livsmedel och mat som serveras på restaurang i och med det kommer att beskattas lika. Vidare fram-

¹¹⁴ Ibid, s. 275.

¹¹⁵ <http://www.regeringen.se/sb/d/3213/a/179402>.

¹¹⁶ Skatteverket (2011c).

¹¹⁷ Prop. 1997/98:1 bilaga 6.

håller regeringen att den snedvridning som i dag finns mellan fritid, marknadsarbete och hemarbete kommer att minska. Utgångspunkten för reformen kan sägas vara den kompletterande jämförelsenormen optimal beskattning som beskrevs ovan. Regeringen bedömer att den långsiktiga sysselsättnings-effekten är positiv, vilket är en av indikatorerna som enligt förslaget ska användas när det ska fastställas om en skatteutgift bidrar till att öka den samhällsekonomiska effektiviteten.

5.5.2 Sänkt moms inom andra delar av tjänstesektorn

I slutbetänkandet, som redovisades i oktober 2011, analyserades om en sänkning av mervärdesskattesatsen inom andra delar av tjänstesektorn är samhällsekonomiskt effektiv och därmed bidrar till att öka den varaktiga sysselsättningen.¹¹⁸ De tjänster som analyserades är de tjänster som fr.o.m. den 1 juni 2009 lades till bilaga III i mervärdesskattedirektivet (se avsnitt 4.2). Mer specifikt analyserades följande tjänster.

- renovering och reparation av privata bostäder
- fönsterputsning och städning i privata hushåll
- mindre reparationer av cyklar, skor och lädervaror samt kläder och hushållslinne
- hemtjänster såsom hemhjälp och vård av barn, gamla, sjuka eller personer med funktionshinder
- frisörverksamhet.

Utredningen bedömer att det inte är samhällsekonomiskt effektivt att sänka momssatsen för någon av ovanstående tjänster. Vidare konstateras att sänkt moms inte heller skulle innebära någon regelförenkling för företag som är verksamma inom dessa områden. Utredningen föreslår sålunda att inga lagförslag om att gå vidare med ytterligare mervärdesskattesänkningar.

Enligt utredningens direktiv ska nedsatt moms inte införas för tjänster som redan omfattas av reglerna om HUS-avdrag, dvs. möjligheten till skattereduktion för hushållsarbete och s.k. ROT-arbete. De tjänster som ligger utanför HUS-avdragssystemet bedöms endast i begränsad omfattning ersätta hemarbete. Sålunda skulle en nedsatt moms inte förväntas leda till några betydande varaktiga sysselsättningseffekter. Samma slutsats gäller för fönsterputsning och städning i privata hushåll.

Tillämpningsområdet för reducerad skattesats på hemtjänster bedöms också vara mycket begränsat då det redan omfattas av HUS-avdraget och av undantaget från skatteplikt för socialomsorg som finns i mervärdesskattelagen (1994:200). Utredningens slutats är att en skattesatssänkning inte kan förväntas bidra till att öka den varaktiga sysselsättningen. Sänkt mervärdesskatt på frisörtjänster kan inte förväntas öka arbetsutbudet och därmed den varaktiga sysselsättningen. Utredningen konstaterar att en nedsatt moms snarare skulle öka befintliga snedvridningar i ekonomin. Därtill konstateras att en nedsatt

¹¹⁸ SOU 2011:70.

moms på frisörtjänster skulle öka den administrativa bördan för företagen samt Skatteverket då de skulle få hantera fler skattesatser än i dag.

Slutligen konstaterar utredningen att inte heller sänkt mervärdesskatt på mindre reparationer förväntas skapa någon varaktig sysselsättningseffekt. Utredningen anför att det inte finns någon arbetslöshet till följd av ojämvikter på arbetsmarknaden för mindre reparationstjänster. En sänkt mervärdesskatt bedöms i stället leda till att den samhällsekonomiska effektiviteten minskar. Företagens administrativa börda bedöms öka på grund av det merarbete som uppkommer då de måste hantera olika skattesatser för olika delar av sin verksamhet. Därutöver skulle en nedsatt moms också skapa merarbete för Skatteverket.

5.5.3 Andra länders erfarenheter av reducerad moms

Finland ingick i EU:s s.k. lågmomsförsök och har sedan början av 2007 haft en reducerad momssats på frisörverksamhet, mindre reparationer av cyklar, skor och lädervaror samt lagning och ändring av kläder och hushållslinne. Sedan den 1 juli 2010 gäller också en reducerad momsskattesats på restaurangtjänster i Finland.

Effekterna av reformerna i Finland har nyligen utvärderats.¹¹⁹ Utvärderingarna pekar på att konsumentpriserna sjönk som ett resultat av reformerna. Frisörpriserna hade sjunkit med cirka hälften av mervärdesskattesänkningen två och ett halvt år efter reformens ikraftträdande, dock varierar effekten av momssänkningen med företagstyp och frisörtjänst. En del av skattesänkningen förefaller alltså ha tillfallit frisörföretagen. Efterfrågan på frisörtjänster eller sysselsättningen inom branschen påverkades inte av den sänkta momsen på frisörtjänster.¹²⁰ Häkkinen Skans och Kosonen menar att försöket med reducerad mervärdesskattesats för frisörverksamhet och de andra tjänsterna sannolikt inte kommer att permanentas då de förväntade positiva effekterna till stor del förefaller ha uteblivit för frisörbranschen.

Resultaten av den sänkta momsen på restauranger i Finland visar att konsumentpriserna på kort sikt endast har minskat med ungefär en tredjedel av mervärdesskattesänkningen. Detta innebär att det råder en viss osäkerhet om reformens långsiktiga effekter då det, enligt ekonomisk teori, tar tid innan en marknad anpassar sig och når ett nytt långsiktigt jämviktsläge när den utsätts för en exogen förändring, t.ex. i form av en skattesatsförändring. Under denna process anpassar sig företagen till de nya villkoren och nya företag etableras på marknaden, samtidigt som konsumentpriserna, enligt ekonomisk teori, pressas nedåt.

Stora variationer förekommer mellan de analyserade restaurangerna. Majoriteten av restaurangerna ändrade över huvud taget inte sina priser efter reformens ikraftträdande. Detta står i skarp kontrast till en tredjedel av restau-

¹¹⁹ Nedanstående referens till de finska utvärderingarna är hämtade från Häkkinen Skans I. och Kosonen T. (2011).

¹²⁰ Statistik saknades för att kunna göra motsvarande utvärderingar av de andra tjänsterna som ingick i lågmomsförsöket.

rangerna som sänkte sina priser med ett belopp som motsvarade hela moms-sänkningen. Studien indikerade dessutom att stora restauranger föreföll minska sina priser mer än mindre restauranger. Resultat saknas än så länge rörande vilka effekter reformen har haft på efterfrågan på restaurangtjänster eller sysselsättningen inom branschen.

I Polen konstaterades att en reducerad skattesats på arbetsintensiva tjänster från 22 till 7 procent ledde till en ökad sysselsättning i dessa branscher. Sysselsättningen ökade med 6,9 procent inom frisörbranschen jämfört med den genomsnittliga sysselsättningsökningen i Polen som var 4,1 procent, dock kunde ingen sänkning av priserna på tjänsterna konstateras. Motsvarande positiva sysselsättningseffekt kan konstateras för mindre reparationer av cyklar, skor och lädervaror, kläder och hushållslinne. Sysselsättningen ökade med mellan 6,2 och 10,4 beroende på tjänst, vilket kan jämföras med den genomsnittliga sysselsättningsökningen på 4,1 procent. Inte heller för dessa tjänster kunde utvärderingen påvisa någon priseffekt.¹²¹

¹²¹ SOU 2011:70.

6 Effekter av att reducera mervärdesskattesatsen för tillträde till djurparker och transport i skidliftar

6.1 Sänkning av mervärdesskattesatsen och påverkan på konsumentpriserna

Besluten att reducera momsskattesatsen för tillträde till djurparker och transport i skidliftar har tidigare inte utvärderats. En utvärdering av vilka förändringar respektive branscher har genomgått är därför befogad. I vilken utsträckning konsumentpriset förändras, som ett resultat av en momsskattesänkning, beror i slutänden på produktens eller tjänstens priskänslighet (avseende både efterfrågan och utbudet). Ett vanligt antagande i ekonomisk teori är att utgå från en marknad som kännetecknas av fullständig konkurrens. Marknaden antas vidare befinna sig i långsiktig jämvikt vid tidpunkten för en förändring. En sänkning av mervärdesskattesatsen leder till att företagens marginalintäkter ökar och på kort sikt kan de öka sin produktion och sin vinst. Detta skapar ett förändringstryck i branschen, vilket resulterar i att nya företag etableras på marknaden och att priset sjunker.

Nya företag lockas att etablera sig till dess att företagens genomsnittskostnader är lika med marginalkostnaden, vilket motsvarar konsumentpriset. Vid det nya långsiktiga jämviktsläget påverkar sålunda hela mervärdesskattesänkningen konsumentpriset. Skatteförändringen antas vidare leda till oförändrade producentpriser då företagens kostnader för produktionsfaktorerna inte påverkas av skatteförändringen. Vid det nya långsiktiga jämviktsläget har antalet företag som är verksamma på marknaden ökat och alla företag producerar samma kvantitet som de gjorde innan skatteförändringen trädde i kraft.

Vid ett fullt genomslag i konsumentpriserna skulle förändringen av mervärdesskattesatsen för transport i skidliftar från 12 procent till 6 procent innebära att priserna minskade med 5,4 procent.¹²² Med samma antagande för tillträde till djurparker skulle beslutet att sänka mervärdesskatten från 25 procent till 6 procent innebära att priserna minskade med 15,2 procent.¹²³ I realiteten är antagandet att företagens kostnader för produktionsfaktorer, hyra, arbetskraft etc., inte förändras framför allt på längre sikt orealistiskt. Detta innebär att den slutliga påverkan på konsumentpriset sannolikt kommer att understiga den beslutade mervärdesskattesänkningen.

En rättvisande analys av prisutvecklingen inom de två analyserade branscherna bör därtill ta hänsyn till förändringen av den allmänna prisutvecklingen för varor och tjänster (konsumentprisindex, KPI) över tiden (se bilaga 2). Den förväntade prissänkningen kommer alltså att justeras med KPI-

¹²² $(1,06-1,12)/1,12=-0,054$.

¹²³ $(1,06-1,25)/1,25=-0,152$.

förändringen så att analysen görs av den inflationsjusterade mervärdesskattesänkningen.¹²⁴ En prissänkning i nivå med den inflationsjusterade moms-sänkningen kan förväntas i de fall de företag som är verksamma i de båda branscherna har en genomsnittlig kostnadsökning motsvarande KPI generellt, samt en oförändrad vinstmarginal för sina erbjudna tjänster. Analysen av prisförändringen på liftkort och inträde till djurparker kommer att göras på både kort och lång sikt. Medan prisförändringen på kort sikt avser något år efter att momssänkningen genomfördes åsyftar på lång sikt perioden fr.o.m. reformens ikraftträdande t.o.m. 2010/11, beroende på tillgången till statistik för respektive bransch.

En komplicerande faktor med analysen av de båda branscherna är att en korrekt utfärd prismätning borde utgå från en grupp varor och tjänster av konstant kvalitet. Bokpriskommissionen använde sig t.ex. av s.k. hedonisk regression för att beakta kvalitetsförändringar i prisindexsammanhang. Metoden är emellertid resurskrävande och det har inte varit möjligt av tids- och resursskäl att separera kvalitetsförändringar från de rena prisförändringar som följs upp i studien. Antagandet om konstant kvalitet kan antas gälla på kort sikt för respektive bransch, dvs. den erbjudna varans eller tjänstens kvalitet förändras inte under mätperioden. Mätningen av prisutvecklingen på längre sikt, i detta fall fyra år för liftkort och nio år för entré till djurparker, är mer komplicerad. Marknaderna förändras ständigt både avseende struktur och de erbjudna produkternas kvalitet. En kvalitativ beskrivning av de förändringar som kan tänkas förklara prisförändringen på längre sikt kommer därför att göras i undersökningen.

Prisförändringen för perioden som föregick mervärdesskattesänkningen kommer också att analyseras för respektive bransch. Analysen görs för att undersöka att företagen inte ökade sina marginaler i samband med mervärdesskattesatsförändringen.

6.2 Tidigare utvärderingar av reducerade mervärdesskattesatser

Det är, som har poängterats tidigare, inte lika vanligt att utvärdera skatteutgifter som direkta stöd till företag och hushåll. En viktig indikator för att utvärdera en reforms effektivitet är i vilken utsträckning en reducerad skattesats påverkar konsumentpriset.

Den 1 januari 1996 sänktes mervärdesskatten på livsmedel i Sverige med 9 procentenheter, från 21 procent till 12 procent. Vid fullt prisgenomslag innebär det en minskning av konsumentpriset med 7,4 procent. Mätningar av KPI visar att de genomsnittliga livsmedelspriserna sjönk med 6,2 procent mellan december 1995 och januari 1996. Denna prissänkning fortsatte att gälla under den resterande delen av året.

¹²⁴ Detta mått används också av Bokpriskommissionen i deras analys av prisutvecklingen på böcker, tidskrifter och övriga varor som omfattades av mervärdesskattesänkningen som genomfördes 2002.

Bokpriskommissionen tillsattes för att följa och granska hur priset på böcker utvecklades efter mervärdesskattesänkningen.¹²⁵ Mervärdesskatten på böcker i Sverige sänktes med 19 procentenheter den 1 januari 2002, från normalskattesatsen ned till 6 procent. Detta motsvarade en sänkning av prisnivån med 15,2 procent. Inflationsjusterat innebar detta att priset på en bok behövde sänkas med 13,3 procent för att uppnå fullt prisgenomslag. Bokpriskommissionen kom fram till att priserna på böcker i genomsnitt sjönk med 12,7 procent mellan 2001 och 2002, dock slog skattesats-sänkningen igenom i olika grad för olika typer av produkter. Sänkningen av mervärdesskattesatsen på böcker respektive livsmedel kan således sägas ha fått ett stort genomslag på konsumentpriserna.¹²⁶

6.3 Tillträde till djurparker

6.3.1 Bakgrund till den nuvarande skattesatsen

Historik

Utredningen ”Vissa mervärdesskattefrågor III – kultur m.m.” föreslog i början av 1990-talet att en reducerad skattesats skulle gälla för tillträde till djurparker.¹²⁷ Av olika orsaker gick den dåvarande regeringen inte vidare med detta förslag när mervärdesskatten inom kultur, utbildnings- och idrottsområdet förändrades. Regeringen ansåg att en reducerad skattesats skulle förbehållas verksamheter som tydligt utgjorde en del av kulturområdet. Frågan om att reducera moms-skattesatsen var därefter föremål för återkommande riksdagsmotioner under andra hälften av 1990-talet. Samtliga motioner avstyrktes av skatteutskottet med hänvisning till att verksamheten inte tydligt utgjorde en del av kulturområdet. Därtill menade utskottet att en lägre skatt på tillträde till djurparker skulle kunna skapa praktiska tillämpningsproblem.¹²⁸

Skatteutskottet tog under våren 2000 initiativ till att ett tillkännagivande skulle riktas till regeringen med innebörden att skattesatsen skulle reduceras från 25 procent till 6 procent. Motivet var att utskottet ansåg att det var rimligt att mervärdesskatten för djurparksverksamhet inte skulle överstiga motsvarande skattesats som gällde för museer med skattepliktig verksamhet.¹²⁹ Riksdagen biföll därefter utskottets förslag (rskr. 1999/2000:245). Den dåvarande regeringen föreslog att mervärdesskatten på tillträde till och förevisning av djurparker skulle sänkas i enlighet med riksdagens beslut. I propositionen framfördes som huvudargument för ändringen att verksamhet som bedrivs vid djurparker borde jämföras med verksamhet som bedrivs inom kulturområdet då de gör en viktig kulturell insats. Djurparker bidrar bl.a. till att skydda

¹²⁵ SOU 2005:12. Ett annat syfte med bokmomsen var även att påverka det sociala och könsbundna läsandet.

¹²⁶ SOU 2011:24.

¹²⁷ SOU 1994:31.

¹²⁸ Fi2000/2541 och prop. 2000/01:23.

¹²⁹ Bet. 1999/2000:SkU21.

utrotningshotade djur, bedriver utbildning och forskning samt samarbetar med djurparker i andra länder. Andra anläggningar där djur visas upp, t.ex. mini-zoon, nöjesparker eller bondgårdar, exkluderades från att omfattas av sänkningen av mervärdesskatten.¹³⁰ Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 2001 (rskr. 2000/01:106).¹³¹ Förslaget till ändrade regler beslutades trots att det kunde förutses att gränsdragningsproblem gentemot nära angränsande verksamheter, t.ex. nöjesfält, tivoli och museer, kunde uppkomma.

En reducerad mervärdesskattesats för tillträde till olika kulturella evenemang är tillåten i enlighet med momsdirektivets bilaga III. Övriga tjänster som erbjuds inom en djurpark, t.ex. servering av mat och rumsuthyrning, beskattas enligt de skattesatser som gäller för dessa varor och tjänster.

Skatteutgifter och statsfinansiella effekter

I propositionen beräknades, enligt en sammanställning av Svenska Djurparksföreningen, de totala intäkterna av entréavgifter för ett antal djurparker uppgå till 82 miljoner kronor exklusive mervärdesskatt 1999. Bedömningen var att dessa djurparker i stort sett motsvarade de anläggningar som skulle omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen. Intäkterna från entréavgifter uppskattades uppgå till 91 miljoner kronor exklusive mervärdesskatt 2001. Intäktsminskningen för staten förväntades uppgå till 15 miljoner kronor införandeåret och därefter knappt 15 miljoner kronor per år. Beräkningen byggde på antagandet att djurparkerna inte skulle öka sina vinstmarginaler och att mervärdesskattesänkningen fullt ut skulle komma konsumenterna till godo i form av lägre priser.¹³²

Skatteavvikelsen är ett mått på den skattelättnad som djurparker får i förhållande till om normalskattesatsen skulle gälla för tillträde till djurparker. I regeringens redovisning av skatteutgifterna för 2011 beräknas skatteavvikelsen för tillträde till djurparker uppgå till mellan 90–100 miljoner kronor (netto: 60–70 miljoner kronor) för inkomståren 2010–2013.¹³³

Yttranden från olika intressenter

Nedan redovisas synpunkter som inkom från olika remissinstanser i samband med beredningen av förslaget.¹³⁴ Svenska Djurparksföreningen välkomnade förslaget och ansåg det riktigt då dess medlemmar gör en viktig kulturell insats. Föreningen betonade att djurparkernas verksamhet i huvudsak hör till kulturområdet och inte nöjesparker, nöjesfält och andra verksamheter inom nöjesbranschen.¹³⁵ Förslaget borde, enligt föreningen, även omfatta nöjesparker med fast verksamhet. Regeringen menade att en sådan utvidgning skulle innebära att också kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet skulle omfattas av en sänkt skattesats. Detta skulle innebära ett avsteg från huvudar-

¹³⁰ Prop. 2000/01:23.

¹³¹ Se bil. 1.

¹³² Prop. 2000/01:23.

¹³³ Se avsnitt 5.2.

¹³⁴ Fi 2000/2541.

¹³⁵ Svenska Djurparksföreningen (2005).

gumentet för reformen, nämligen att jämställa djurparker med annan verksamhet som bedrivs inom kulturområdet.

Sveriges Nöjesparkers Förening och Företagarnas Riksorganisation var positivt inställda till förslaget men menade att definitionen av djurpark skulle kunna vidgas. Regeringen menade emellertid att detta skulle kunna leda till att verksamheter som i högre utsträckning hade anknytning till nöjesverksamhet än till djurparksverksamhet skulle omfattas av förslaget. Andra remissinstanser som välkomnade förslaget var Svenska Kommunförbundet och Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar.

Riksskatteverket (RSV) avstyrkte förslaget att särreglera djurparker och påtalade vikten av klara och entydiga regler som en förutsättning för en förutsägbar rättstillämpning. De anförde att förslagets definition av djurpark var oklar och att gränsdragningsproblem mot angränsande verksamheter kunde uppkomma. RSV ansåg vidare att andra stödförmer, t.ex. riktade bidrag, vore mer ändamålsenligt om syftet var att gynna det utvecklings- och bevarandearbete som vissa djurparker bedriver. Skattemyndigheten i Västerås undrade om den reducerade skattesatsen enbart skulle gälla djurparker uppräknande i lag eller skulle sänkningen också gälla för bl.a. nöjesparker och utställningar. Skattemyndigheten i Göteborg ansåg att eventuella gränsdragningsproblem var relativt ringa. Flera remissinstanser, bl.a. RSV och Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar, förordade att guidning och studiebesök skulle beskattas med samma skattesats som entréavgiften. Regeringen menade att gränsdragningsproblem motiverade att den reducerade skattesatsen också skulle gälla för guidning, oavsett om betalning för tjänsten görs vid inträdet eller i parken.

Mervärdesskattesatsutredningens slutsatser

Beslutet att införa en reducerad skattesats för tillträde till djurparker medförde, enligt Mervärdesskattesatsutredningen, inga allvarliga avgränsningsproblem som framkom i rättsfall, motioner eller uttalanden från Skatteverket eller branschen. Ett mindre tillämpningsproblem som Skatteverket lyfte fram var att vissa djurparker ibland måste fördela sitt beskattningsunderlag på olika skattesatser, t.ex. vid gemensam entré till djurpark och nöjesfält eller vid försäljning av paketerbjudanden (inträdet till djurparken kombineras med betalning för boende, serverings- eller konferenstjänst). Detta innebär också att administrationen ökar för berörda myndigheter.¹³⁶ Svenska Djurparksföreningen delade inte utredningens slutsatser och ansåg att det rörde sig om konstruerade gränsdragningsproblem som deras medlemmar inte upplevde förekom i deras verksamhet.¹³⁷

Flertalet av djurparkerna tillämpar inte någon gemensam entréavgift. I de fall där det förekommer har det inte vållat några som helst problem, varken i bokföringen eller i relationerna med skattemyndigheterna. De djurparker som erbjuder s.k. kombipaket ser heller inga som helst problem att

¹³⁶ SOU 2005:57 och SOU 2005:57 – bilagedel.

¹³⁷ Fi2005/3322.

vid bokföringen skilja på vad som är djurparkavgift eller vad som är något annat. Inga anmärkningar har framförts från Skatteverket. Sammanfattningsvis delar vi således inte de uppfattningar som framförs i betänkandet. Det är i det närmaste konstruerade problem, eftersom varken djurparkerna eller Skatteverket kunnat peka på ett enda konkret problem.¹³⁸

Företrädare för en botanisk trädgård framförde till Mervärdesskattesatsutredningen att den reducerade skattesatsen för djurparker var orättvis. De menade att botaniska trädgårdar eller andra anläggningar vars verksamhet var att bevara eller förevisa växter av olika slag borde erhålla motsvarande skattereduktion. Utredningen menade emellertid att en utvidgning av skattenedsättningen inte skulle lösa några gränsdragningsproblem. En icke försumbar risk som lyftes fram var att nya nu okända gränsdragningsproblem riskerade att visa sig. Nya aktörer argumenterar, med hänvisning till rättviseargumentet, att deras verksamheter också borde gynnas av en reducerad skattesats.¹³⁹ Efter det att skattenedsättningen har genomförts har enskilda motioner, med hänvisning till djurparkernas reducerade skattesats, tagit upp frågan om att också andra områden, t.ex. nöjesparker och science center, borde få samma skatteförmån.¹⁴⁰

Kontakt med Svenska Djurparksföreningen och dess medlemmar bekräftar att frågan inte heller i dag upplevs generera några problem vad gäller att fördela beskattningsunderlag på olika skattesatser. I de fall det är aktuellt räknar djurparken ut en procentuell fördelning per produkt och redovisar på respektive skattekonto. Skatteverket har undersökt om sänkningen av skattesatsen aktualiserade några praktiska problem. Det har inte kommit till verkets kännedom att den sänkta moms-skattesatsen skapade många frågor eller nya gränsdragningsproblem m.m. Det verkar således som om sänkningen av skattesatsen i just detta fall inte medförde några stora tillämpningsproblem, tvärt emot den farhåga som verket framförde till Mervärdesskattesatsutredningen.¹⁴¹

Djurparkernas diversifierade verksamhet innebär att det är vanligt förekommande att alla momssatser används.¹⁴² Stiftelsen Skansen är ett friluftsmuseum med staten som en av stiftarna och som årlig bidragsgivare. Verksamhetsinriktningen innebär att Skansen i grunden bedriver en momsbefriad kulturhistorisk verksamhet. Inslagen av momspliktiga delar är dock stora och på grund av denna blandade verksamhet har Skansen länge haft en schablonberäknad avdragsrätt för en del av momsbeloppet för kostnader av gemensam karaktär. En grundligare översyn av Skansens momssituation och av den schablonberäknade avdragsrätten gjordes 2008. Till den momspliktiga delen hör Skansens djurparksverksamhet, men även andra momspliktiga verksamheter har tillkommit eller ökat under årens lopp t.ex. försäljning, frivillig

¹³⁸ SLAO (2005).

¹³⁹ SOU 2005:57, SOU 2005:57 – bilagedel och SOU 2006:90.

¹⁴⁰ SOU 2005:57 – bilagedel.

¹⁴¹ Intervju med Skatteverket.

¹⁴² Information rörande denna fråga bygger på underlag från Svenska Djurparksföreningen och dess medlemsföretag.

momsplikt för uthyrning av verksamhetslokaler och kulturevenemang med separat entré. I utredningen viktades de olika verksamheterna utifrån ”en skälig grund”, och slutsatsen blev att 60 procent av entréavgiften skulle momsbeläggas med 6 procent. Beräkningsgrunden accepterades av Skatteverket och gäller fr.o.m. 2009.

Flera av de större anläggningarna bedriver också hotell- och restaurangverksamhet, med inriktning mot konferens- och privatkundssegmentet. Bokningssystemen tilldelar alla bokningsbara produkter, allt ifrån hotellrum till djurguidningar, en momskod. Borås Djurpark och Kolmårdens Djurpark har, enligt egen utsaga, inga problem med särskiljandet av olika momssatser. Entrésystemet och kassasystemen är programmerade för de olika procentsatser som gäller, t.ex. är det olika momssatser på matförsäljning i serveringar respektive kiosker och på varor som säljs i souvenirbutiker.

6.3.2 Beskrivning av Svenska Djurparksföreningen och Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar

Endast s.k. permanenta anläggningar med djur som tillhör vilda arter får, enligt Skatteverket, tillämpa den reducerade skattesatsen. Därutöver måste djurparken också vara godkänd av Jordbruksverket. Enligt Skatteverkets bestämmelser omfattas också fristående anläggningar som delfinarier, akvarier och tropikhus av den lägre skattesatsen under förutsättning att de uppfyller de krav som gäller för djurparker.¹⁴³

Svenska Djurparksföreningen (SDF) bildades i början av 1990-talet och är en medlemsorganisation som representerar t.ex. djurparker, akvarier och tropikhus. Samtliga i Sverige verksamma djurparker av betydelse är medlemmar i föreningen. De 20 medlemsparkerna är Borås Djurpark, Furuvik, Havets Hus, Järvzoo, Kolmårdens Djurpark, Kolmårdens Tropicarium, Lycksele Djurpark, Malmö Naturmuseum, Nordens Ark, Orsa Björnpark, Parken Zoo i Eskilstuna, Skansen, Skansen Akvariet, Skånes Djurpark, Slottsskogens Djurpark, Tropikariet i Helsingborg, Universeum, Ystad Djurpark, Zoologiskpark Charlottenberg och Ölands Djurpark. Därtill tillkommer Kristiansands Dyrepark i Norge, samt sex associerade medlemmar.¹⁴⁴

För att medges medlemskap måste djurparken inneha alla nödvändiga tillstånd som ställs som krav för att bedriva verksamheten. Därutöver måste djurparken följa SDF:s fastställda stadgar och etiska regler. SDF verkar för att stödja, upprätthålla och utveckla den professionella nivån inom medlemsparkerna. I sitt remissvar på betänkandet från Mervärdesskattesatsutredningen lyfter föreningen fram att deras etiska regler i hög utsträckning knyter an till och accentuerar att djurparkernas verksamhet i huvudsak tillhör kulturområdet.¹⁴⁵ Enligt SDF:s stadgar är föreningens uppgifter bl.a. att

¹⁴³ Skatteverket (2010b).

¹⁴⁴ Detta avsnitt bygger där inget annat anges på information hämtad från <http://www.svenska-djurparksforeningen.nu>, samt intervjuer med föreningen.

¹⁴⁵ <http://www.svenska-djurparksforeningen.nu/SDFs-ETISKA-REGLER-2010-04-15.pdf>.

- aktivt stödja medlemmarnas bevarandearbete med hotade djurpopulationer samt att medverka till att öka allmänhetens medvetande i dessa och närliggande naturvårdsfrågor,
- genom betoning av dessa mål stärka djurparkernas ställning i samhället som aktörer i arbetet med att bevara av biologisk mångfald samt som folkbildare inom naturvårdsområdet.¹⁴⁶

Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar (FSOT) startades 1998 och dess nio medlemmar utgör ca 50 procent av tropikanläggningarna i Sverige.¹⁴⁷ För kunna bli medlem i föreningen måste en anläggning uppvisa utfärdade godkännanden för verksamheten av Jordbruksverket och länsstyrelsen samt följa föreningens stadgar och etiska regler.¹⁴⁸

6.3.3 Beskrivning av branschen och dess omsättning

Enligt SCB:s företagsdatabas klassificerades 27 företag som botaniska trädgårdar, djurparker och naturreservat 2011. Antalet företag uppdelat efter storleksklass visas i tabellen nedan. Djurparkerna dominerar bland företagen, vilket kommer att framgå av den branschstatistik som SDF har skickat in till denna undersökning.

TABELL 12 ANTALET BOTANISKA TRÄDGÅRDAR, DJURPARKER OCH NATURRESERVAT EFTER STORLEKSKLASS OCH TID

Antalet anställda	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1–4	7	9	10	10	10	9	7	10	14	14	15
5–9	4	1	2	1	1	2	3	4	2	2	1
10–19	2	2	1	3	2	3	3	3	3	3	4
20–49	1	2	2	3	3	2	2	2	2	2	3
50–99	4	4	3	4	4	4	2	2	2	2	2
100–199	0	0	1	0	0	0	2	2	1	1	1
200–499	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1

Källa: SCB:s företagsdatabas (FDB).

Flertalet svenska djurparker är medlemmar i branschföreningen. Omsättningen hos Skansen och Kolmårdens Djurpark uppgick, som framgår av bilaga 5, till uppemot hälften av branschens totala omsättning 2010. Skansen har flest besökare, därefter kommer Kolmårdens Djurpark och Universeum. Dessa tre anläggningar hade över hälften av branschens totala antal besökare 2010.

¹⁴⁶ <http://www.svenska-djursparksforeningen.nu/SDFs-Stadgar-2010-04-15.pdf>.

¹⁴⁷ I realiteten är det sju kommersiella anläggningar som är verksamma i Sverige då en av föreningens medlemsanläggningar är verksam i Norge och en medlem är en djurvårdsinstitution som inte tar ut någon entréavgift.

¹⁴⁸ Detta avsnitt bygger där inget annat anges på underlag från och telefonintervjuer med företrädare för Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar.

6.3.4 Svenska djurparker och tropikanläggningars entréavgifter efter sänkningen av mervärdesskattesatsen

Prisförändring på kort sikt

Fullt prisgenomslag innebär att den genomsnittliga entréavgiften ska sänkas med 15,2 procent som en följd av den sänkta momsskattesatsen. Som beskrevs i avsnitt 6.1 justeras den förväntade förändringen av priset på tillträde till djurparker med inflationen. Mellan 2001 och 2002 var inflationen i Sverige 2,16 procent.¹⁴⁹ Det genomsnittliga entrépriset behövde sjunka med 13,4 procent¹⁵⁰ för att fullt prisgenomslag skulle gälla, samtidigt som hänsyn tas till förändringen i KPI under den aktuella perioden. Djurparkernas genomsnittliga entrépris ökade i stället under samma period med 10,7 procent för vuxna och 13,1 procent för barn och ungdomar. Stora skillnader kan observeras mellan de olika djurparkerna. Entrépriserna förändrades inte i hälften av fallen, medan övriga parker i stället genomförde kraftiga prishöjningar. I enstaka fall ökade entrépriserna med 50 procent för både vuxna och barn och ungdomar.

Under perioden 2001–2006 gick de genomsnittliga entrépriserna upp med i genomsnitt 39,0 procent för vuxna och 45,3 procent för barn och ungdom. Fullt prisgenomslag skulle i stället ha inneburit en minskning av de genomsnittliga entrépriserna med 9,8 procent.¹⁵¹ En närmare analys av de enskilda djurparkerna visar på en relativt heterogen bild. Entrépriset för vuxna har ökat med mellan 10,3 och 68,4 procent, medan prisförändringen för barn och ungdomar varierar mellan en minskning på 13,0 procent och en ökning på 83,3 procent.

Säsongen före mervärdesskattesänkningen ökade entrépriserna med i genomsnitt 2,1 procent för vuxna och 1,3 procent för barn och ungdomar. Fler-talet parker hade emellertid oförändrade priser mellan åren 2000–2001. Under samma period var förändringen i KPI 2,4 procent.¹⁵² Prisökningstakten för entréavgifterna understeg således den allmänna prisutvecklingen med 0,3 procent för vuxna respektive 1,1 procent för barn och ungdomar.

SDF betonade i sitt remissvar rörande Mervärdesskattesatsutredningens betänkande att skattesänkningen var ekonomiskt välgörande för branschen. Sänkningen innebar att djurparkerna hade kunnat hålla entréavgifterna på en nivå som de facto hade ökat antalet besökare. Föreningen menade att pris-känsligheten är hög för deras verksamhet och betonade att en höjd mervärdes-skatt skulle medföra ökade entrépriser och därmed i förlängningen leda till färre antal besökare.¹⁵³

Flera djurparker bl.a. de som ligger ute i småkommunerna kommer att få svårt att klara sig. En del är fortfarande beroende av kommunala bidrag eller t.o.m. ägs av kommunerna, men en höjning av skattesatsen kommer

¹⁴⁹ Se bil. 2. $(272,85-267,09)/267,09=2,16\%$.

¹⁵⁰ $1,0216*(1-0,152)=0,866$, $(1-0,866)*100=13,4\%$.

¹⁵¹ Inflationen: $(284,22-267,09)/267,09=6,41\%$, $1,0641*(1-0,152)=0,902$, $(1-0,902)*100=9,8\%$.

¹⁵² Se bil. 2, KPI mellan åren 2000 till 2001 var 2,41% $(267,09-260,81)/260,81$.

¹⁵³ Svenska Djurparksföreningen (2005).

utan vidare att innebära en smalare verksamhet eller att verksamheten inte kan hållas i gång. På lång sikt är nog den svåraste konsekvensen att den kulturfrämjande och artbevarande verksamheten minskar och att den stora förloraren i detta är allmänheten, som inte kommer att kunna besöka djurparkerna och lära känna den population av arter vi idag förmår hålla i Sveriges djurparker.¹⁵⁴

Trots eventuella brister i det statistiska materialet kan påvisas att entrépriserna har ökat relativt snabbt på både ett års och fem års sikt. Sänkningen av momsen på tillträde till djurparker kan således inte sägas ha slagit igenom i form av lägre konsumentpriser. Prisökningstakten kan delvis antas bero på andra orsaker, vilket kommer att utvecklas nedan. Innan detta görs är det emellertid intressant att analysera prisförändringen på längre sikt.

Prisförändring på lång sikt

Av tabell 13 framgår det att det genomsnittliga entrépriset fortsatta att öka. Mellan åren 2001–2010 var den genomsnittliga prisökningen för vuxna 80,4 procent och för barn och ungdomar 88,7 procent. Inflationen uppgick till 13,25 procent under dessa år.¹⁵⁵ Vid fullt genomslag på konsumentpriserna skulle priserna ha varit 4 procent lägre jämfört med den prisnivå som gällde innan momsskattesänkningen genomfördes.¹⁵⁶ Ingen förändring av prisutvecklingen kan alltså påvisas på längre sikt. Djurparkernas entréavgifter har fortsatt att öka i en betydligt snabbare utsträckning än motsvarande förändring i den allmänna prisutvecklingen. Stora skillnader, vad gäller förändringen i entrépriserna, kan observeras mellan de olika djurparkerna. Entrépriserna för vuxna har ökat med mellan 25–150 procent, medan prisförändringen för barn och ungdomar varierar ännu mer. En anläggning har de facto sänkt sitt entrépris med 10 procent, medan en annan har höjt entréavgiften med 170 procent.

¹⁵⁴ Ibid, s. 4.

¹⁵⁵ Se bil. 2, $(302,47-267,09)/267,09=13,25\%$.

¹⁵⁶ $1,1325*(1-0,152)=0,960$, $(1-0,960)*100=4,0\%$.

Tabell 13 Prisförändring på entrépriser (en dag) vid olika djurparker (%)

År	2001–			2002			2006			2010			2000–2001		
	Prisförändring	Barn/ungdom	Vuxen	Prisförändring	Barn/ungdom	Vuxen	Prisförändring	Barn/ungdom	Vuxen	Prisförändring	Barn/ungdom	Vuxen	Prisförändring	Barn/ungdom	Vuxen
Borås Djurpark		15,8	7,7	47,4	53,8	100,0	130,8	130,8	0	0	0	0	0	0	0
Furuviksparken		26,7	50,0	60,0	80,0	120,0	170,0	170,0	0	0	0	0	0	0	0
Havets Hus		20,0	20,0	60,0	60,0	90,0	80,0	80,0	0	0	0	0	0	0	0
Järvzoo		0	0	68,4	50,0	84,2	58,3	58,3	0	0	0	0	0	0	0
Kolmårdens Djurpark		0	35,7	10,3	71,4	28,2	114,3	114,3	0	0	0	0	0	0	0
Kolmårdens Tropicarium		0	0	12,5	20,0	25,0	20,0	20,0	14,3	14,3	14,3	14,3	14,3	14,3	14,3
Orsa Björnpark		4,2	7,7	25,0	53,8	66,7	115,4	115,4	0	0	0	0	0	0	0
Parken Zoo i Eskilstuna		0	0	27,3	83,3	45,5	83,3	83,3	0	0	0	0	0	0	0
Skansen		0	0	33,3	50,0	100,0	150,0	150,0	0	0	0	0	0	0	0
Skansen Akvariet		0	0	16,7	0	50,0	66,7	66,7	0	0	0	0	0	0	0
Skånes Djurpark		25,0	0	62,5	0	150,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tropikarjet i Helsingborg		50,0	50,0	50,0	50,0	125,0	125,0	125,0	0	0	0	0	0	0	0
Universeum		0	0	22,7	-13,6	40,9	-10,0	-10,0	0	0	0	0	0	0	0
Ystad Djurpark		8,3	12,5	50,0	75,0	100,0	137,5	137,5	9,1	9,1	9,1	9,1	9,1	9,1	9,1
Genomsnittlig prisförändring		10,7	13,1	39,0	45,3	80,4	88,7	88,7	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1

Källa: Egna beräkningar som baseras på prisinformation från djurparkerna som redovisas i bilaga 3 och 4.

Förklaringar till prisutvecklingen

Som framgick av redovisningen ovan har entrépriserna till djurparker mellan 2001–2010 ökat betydligt mer än motsvarande förändring i KPI. Finns det några förklaringar till denna prisutveckling?

En förklaring och tillika en brist med denna undersökning är att den upplevda nytta som ett besök i en djurpark genererar kan vara högre i dag än när momsskattesänkningen genomfördes. Det höjda priset för att besöka en djurpark inkluderar alltså både en pris- och kvalitetsförändring. Många djurparker har under granskningsperioden investerat kraftigt i sin verksamhet. Detta har i många fall inneburit relativt betydande prishöjningar; dock erbjuder parkerna en kvalitetsmässigt bättre produkt, dvs. fler djur, attraktioner, service etc.

Kolmården har under den senaste tioårsperioden återinvesterat ett mångdubbelt större belopp än det som genererats via vinster. De totala investeringarna uppgick till 349,1 miljoner kronor under perioden 2001–2010, vilket ska ställas i relation till den totala vinsten under samma period på 138,2 miljoner kronor. Enligt egen utsaga innebär detta att djurparken har skapat en positiv spiral med högre besökstal och nöjdare besökare. Orsa Björnpark har under den senaste tioårsperioden investerat närmare 70 miljoner kronor i verksamheten, medan omsättningen uppgick till knappt 13 miljoner kronor under 2010.

Delvis beroende på att Parken Zoo i Eskilstuna har genomfört stora investeringar alltsedan momsskattejusteringen uppvisar parken ett negativt resultat efter finansiella kostnader under alla åren. Relativt stora investeringar har gjorts i anläggningar som inte haft någon positiv effekt på antalet besökare, t.ex. huvudkontor, entréområden. Andelen investeringar i attraktioner, restauranger och djurhägn har ökat de senaste åren. Den genomsnittliga investeringstakten i djurparken har de senaste fem åren legat på ca 5–6 miljoner kronor, dvs. motsvarande uppemot 10 procent av den årliga omsättningen. Tropikariet i Helsingborg investerade totalt ca 5 miljoner kronor i om- och tillbyggnader under samma period, vilket bidrog till den kraftiga ökningen av antalet besökare. Omsättningen ökade från knappt 1 miljon kronor 2001 till nästan 8 miljoner kronor 2010. Furuviiksparken menar att den sänkta momsatsen skapade möjlighet för parken att investera i både personal och infrastruktur. Justeringen av momsens för entré till djurparker har, enligt Kolmården, haft en avgörande betydelse för djurparkens utveckling de senaste tio åren. Momssänkningen skapade utrymme för Kolmården att skapa en adekvat vinst som var tillräcklig för att utveckla verksamheten när det gäller både personal och anläggningar. Skånes Djurpark drivs som en stiftelse, vilket medför att parken inte har något utdelningskrav. Eventuella vinster återinvesteras för att utveckla verksamheten.

Även andra mått indikerar att djurparkerna erbjuder en kvalitetsmässigt bättre produkt i dag än när sänkningen momsskattesatsen genomfördes. Antalet anställda i djurparkerna ökade med över 30 procent mellan 2001–2010.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Se bil. 5.

I två parker var ökningen 700 procent, även om det var från en låg nivå. Den nedsatta momsen är, enligt Universeum, en viktig förutsättning för att man ska kunna bedriva sin verksamhet i den omfattning som man gör i dag. Universeum betonar att den nedsatta momsen innebär att man kan ha fler anställda än vad som skulle vara möjligt med en högre momsskattesats, t.ex. används universitetsstudenter som guider, i biljettförsäljningen och i butiken. Antalet anställda 2001 var inte ekonomiskt hållbart, varför Universeum några år senare var tvunget, som en av få djurparker, att minska personalstyrkan under perioden 2001–2010.

Orsa Björnpark menar att den lägre momsen har bidragit till att man har ökat antalet anställda. Detta har medfört att kvaliteten ökar för besökarna bl.a. i form av förbättrad kunskapsförmedling, förbättrade öppettider etc. Antalet anställda ökade från 27 stycken 2001 till 151 stycken 2010. Skansen Akvariet hävdar att man kunde anställa ytterligare 3 personer som ett resultat av momssänkningen. Därtill betonar man att företaget tack vare momssänkningen kunnat hålla samma entrépriser under ett antal år.

Antalet besökare visar på en liknande positiv utveckling. Ökningen i antalet besökare under åren 2001–2010 var 17,1 procent. Även för detta mått förekommer stora skillnader mellan parkerna. Sex av parkerna uppvisar en negativ förändring i antalet besökare, medan åtta av parkerna uppvisar en positiv förändring i antalet besökare. Besöksantalet för t.ex. Orsa Björnpark har gått upp från 35 000 besökare 2001 till 150 000 besökare 2010, vilket motsvarar en ökning på över 300 procent. Andra parker som uppvisar motsvarande utveckling i antalet besökare under perioden är Tropikariet i Helsingborg och Ystad Djurpark.

Ett stort antal myndighetskrav och tvingande branschnormer, som tillkommit efter momsreformen för entré till djurparker, fördyrar och komplicerar djurparkernas verksamhet. Många av dessa regelverk har, enligt SDF, påförts utan djupgående konsekvensanalys av de ekonomiska effekterna för branschen i allmänhet och för de enskilda företagen i synnerhet. De innebär såväl kostnadskrävande tillståndsprövningar som investeringar och ökade löpande utgifter. SDF menar att detta innebär att branschen inte sällan ställs inför nya bestämmelser som står i kontrast till eller är en följd av varandra. De viktigaste tillkommande kraven i form av nya och/eller reviderade regelverk, från nationellt implementerade EU-direktiv och förordningar till ämnesrelaterade föreskrifter rör följande områden: djurskydd, smittskydd, artskydd och arbetsmiljö.¹⁵⁸ Sammantaget har, enligt SDF, djurparkernas administrativa kostnader för allehanda branschspecifika tillstånd och rapporteringskrav ökat dramatiskt under senare år. Det har emellertid inte varit möjligt att beräkna merkostnaderna för branschen som helhet alternativt för enskilda medlemsparker. SDF menar att till detta ska läggas ett stort antal nya lagar och föreskrifter för olika områden och verksamheter som negativt påverkar djurparkernas ekonomi, men som inte är specifika för branschen.

¹⁵⁸ Se bil. 6.

Djurparkerna betonar att de bedriver omfattande forsknings- och bevarandeprojekt samt utbildningsverksamhet. Flertalet djurparker betonar att dessa verksamheter är relativt kostsamma. Momssänkningen skapade t.ex. enligt Skansen Akvariet emellertid ekonomiskt utrymme att uppfylla dessa krav. Parken Zoo i Eskilstuna bekräftar bilden att myndighetskraven har ökat de senaste åren även om vissa av dessa krav ligger inom ramen för en normal och nödvändig kvalitetsutveckling av verksamheten.

Furuviksparken menar att den reducerade momssatsen har stor betydelse för verksamheten då t.ex. ökade krav och ändrade regler för djurhållning och för att sprida information och kunskap om våra utrotningshotade arter, bedriva utbildning och forskning tillsammans med att vara en genbank för dessa medför ökade kostnader.

Slutligen kan det inte uteslutas att reformen har inneburit att nödvändiga höjningar av entréavgifterna har kunnat reduceras. Alla djurparker betonar att mervärdesskattesänkningen har varit betydelsefull för deras verksamhet. Den lägre momsen på entréer till djurparker har inneburit att ökningen av biljettpriserna har varit på en lägre nivå jämfört med vad som hade varit fallet med en oförändrad momsskattesats.

Utvecklingen av entrépriserna skulle utan mervärdesskattesänkningen, enligt Borås Djurpark, Furuviksparken och Orsa Björnpark, ha varit helt annorlunda. Borås Djurpark menar att eftersom ca 85 procent av besökarna är barnfamiljer, vilka är en priskänslig grupp i samhället, skulle sannolikt besöksantalet ha varit lägre om reformen inte genomförts. Orsa Björnpark betonar att den lägre momsen inneburit att man kan attrahera fler besökare från ekonomiskt sett mindre starka målgrupper, t.ex. barnfamiljer. Parken lyfter fram att den nedsatta momsen har bidragit till den kraftiga ökningen i antalet besökare. En höjning av momsskattesatsen till 25 procent skulle, enligt Orsa Björnpark, innebära att biljettpriset skulle behöva höjas avsevärt om man ska ha möjlighet att fortsätta att investera i samma takt. Jämfört med dagens momsskattesats skulle det för parkens del innebära att intäkterna skulle minska med över 4 miljoner kronor per år om 25 procent i moms skulle gälla för inträdet.

Skansen lyfter fram att en konsekvens av att entréerna delvis blev momspliktiga blev att ytterligare verksamheter, bl.a. djurparksverksamheten, fick rätt att dra full moms på kostnadssidan i stället för som tidigare endast ett partiellt avdrag. Avdragsrätten för gemensamma kostnader (administration, marknadsföring etc.), som även fortsättningsvis har partiell avdragsrätt, har ökat väsentligt till följd av att den momspliktiga omsättningen ökades med entréintäkterna. Detta har medfört kostnadsminskningar för Skansen. Skansens entrépriser har inget rakt samband med djurparks momsen. Utgångspunkterna är i stället bedömningar av den ekonomiska situationen i stort, marknadsbedömningar, statsbidragets utveckling, löneutvecklingen, konjunkturen m.m. Entrépriserna varierar över året och återspeglar att utbudet, främst inom det kulturhistoriska området samt scenprogrammen, är lägre under vinterhalvåret än under sommarhalvåret. Skansen har valt att ha fri entré för barn

som kommer med skolan under terminstid på grund av statsbidraget som verksamheten erhåller.

Skansen betonar att den reducerade djurparksmomsen har haft stor betydelse för verksamheten. Detta gäller speciellt under de år när investeringsbehoven för djurhållningen har varit stora. Den fulla avdragsrätten inom djurparksdelen har spelat en stor roll för Skansens möjligheter att finansiera förbättringar av djurhållningen i den takt som myndighetskraven ökat, dels investeringen i ett helt nytt Lillskansen.

FSOT betonar att de medlemmar som har varit verksamma under hela perioden efter att mervärdesskattesatsen sänktes anser att sänkningen har varit mycket betydelsefull. Den ledde till sänkta entrépriser vid vissa anläggningar alternativt att entrépriserna inte behövde höjas för att kompensera för ökade kostnader i verksamheten. Frösö Djurpark har i princip haft oförändrade entrépriser sedan momsskattesatsen sänktes och understryker att reformen har haft och alltså har stor betydelse för verksamheten.¹⁵⁹

6.3.5 Måluppfyllelse med mervärdesskattesänkningen

Sänkningen av mervärdesskattesatsen för tillträde till djurparker motiverades med att djurparkerna skulle ses som en kulturell inrättning. Djurparkernas verksamhet bidrar bl.a. till att, som har redovisats ovan, skydda utrotningshotade djur. Parkerna bedriver också en omfattande utbildnings- och forskningsverksamhet. Som påtalades inledningsvis har branschens kulturella insats inte utvärderats. Fokus i denna studie har i stället varit att analysera hur entrépriserna har förändrats efter sänkningen av mervärdesskattesatsen. Branschens bidrag till den svenska turismnäringen nämns inte som något motiv bakom beslutet att sänka skattesatsen. På grund av branschens verksamhet går det inte helt att undvika att beröra hur branschens konkurrenskraft har utvecklats. Branschen har utvecklats på ett positivt sätt alltsedan momsskattesats-sänkningen, bl.a. har antalet anställda och besöksantalet i djurparkerna gått upp relativt kraftigt, trots den betydande höjning av entrépriset som flertalet parker har genomfört.

6.3.6 Avgränsningsproblem

I samband med beslutet att sänka skattesatsen för tillträde till djurparker framfördes synpunkter på att skattesatsen också skulle sänkas för närliggande verksamheter. Inför riksdagsvalet 2010 argumenterade Svenska Ekoturismförbundet för en förändring av momsreglerna på olika turismtjänster. Föreningen menade att dagens momssystem är alltför krångligt, byråkratiskt, samt missgynnar de mest arbetsintensiva delarna av besöksnäringen. Mer konkret anser föreningen att mervärdesskattesystemet missgynnar t.ex. guidningar utanför museer och småskaliga upplevelsearrangemang med fokus på ekoturism. Ekoturismförbundet hävdar att många mindre turismföretagare efterly-

¹⁵⁹ Frösö Djurpark. Telefonsamtal 2011-12-09.

ser en enhetlig turistmoms, samt att likvärdiga verksamheter riskerar att konkurrera på ojämliga villkor då verksamheter bedöms på olika sätt runt om i landet och över tid.¹⁶⁰ Nedan redogörs kort för hur nöjesparker och botaniska trädgårdar förhåller sig i frågan i dag.

Botaniska trädgårdar

I samband med Mervärdeesskattesatsutredningens arbete framfördes argumentet att också botaniska trädgårdar skulle få motsvarande skattereduktion som djurparker. Utredningen menade att detta sannolikt endast skulle skapa nya gränsdragningsproblem och avfärdade därför en sådan utvidgning av skattenedsättningen.

TABELL 14 BOTANISKA TRÄDGÅRDAR – MERVÄRDESSKATTESATS

Botanisk trädgård	Mervärdes- skattesats (%)	Ägarförhållanden
Bergianska trädgården i Stockholm		Trädgården drivs av två huvudmän, Kungliga vetenskapsakademien (KVA) och Stockholms universitet (SU).
<i>Utomhusanläggningar</i>	Fri entré	
<i>Edvard Andersons medelhavsväxthus</i>	6*	Victoriahuset förvaltas av Statens fastighetsverk och verksamheten drivs av SU. Edvard Andersons växthus ägs av KVA, men 40 % av huset hyrs av SU.
<i>Victoriahuset</i>	0	
Fredriksdals trädgårdar i Helsingborg	0	Helsingborgs kommun
Göteborgs botaniska trädgård		Västra Götalandsregionen
<i>Utomhusanläggningar</i>	0	
<i>Växthus</i>	0	
Lunds universitets botaniska trädgård		Lunds universitet
<i>Utomhusanläggningar</i>	Fri entré	
<i>Växthus</i>	Fri entré	
Uppsalas linneanska trädgårdar		Uppsala universitet
<i>Utomhusanläggningar</i>	0	
<i>Tropiska växthuset</i>	0	

*Skattesatsen motiveras med att verksamheten är att betrakta som museiverksamhet.

Källa: Webbplatser och telefonsamtal med botaniska trädgårdar

Kontakt med botaniska trädgårdar indikerar att frågan för närvarande inte aktivt diskuteras.¹⁶¹ Därtill förefaller det inte heller finnas något reellt skattemässigt behov av att reducera momsen för verksamheten. Som framgår av tabellen ovan utgår i inget fall någon normalskattesats på inträdet till en bota-

¹⁶⁰ http://www.ekoturism.org/nyheter/detalj.asp?ID=508_

¹⁶¹ Sveriges fem botaniska trädgårdar har kontaktats för att diskutera frågan. Informationen är inhämtad via webbplatser, underlag från trädgårdarna, samt telefonsamtal, se referenser för mer information. Därutöver planeras en botanisk trädgård i Malmö.

nisk trädgård. Den första förklaringen är att de botaniska trädgårdarna har valt att inte avgiftsbelägga entrén till trädgårdarna, parkerna eller i undantagsfall också entrén till växthusen. Den andra förklaringen är att ett undantag tillämpas med hänvisning till det särskilda undantag som finns i mervärdesskattelagen avseende undantag från skatteplikt för vissa omsättningar i museiverksamhet med hänvisning till att verksamheten bedrivs av det allmänna eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna.¹⁶² De botaniska trädgårdarna upplever alltså att de inte har något behov av att driva frågan om skatteneutralitet mellan botaniska trädgårdar och djurparksverksamhet med hänvisning till de undantagsmöjligheter som mervärdesskattelagen medger.

Nöjesparker

Svenska Nöjesparksföreningen, som organiserar landets nöjesparker, arbetar bl.a. för att främja medlemmarnas gemensamma näringsintressen.¹⁶³ Svenska Nöjesparksföreningen och dess föregångare driver sedan i början av 1990-talet aktivt frågan om vilken skattesats som ska gälla för nöjesparker.¹⁶⁴

Momsen för entréer till nöjesparker bör, enligt Svenska Nöjesparksföreningen, sänkas från dagens 25 procent till 6 procent. Föreningen menar att godtycke och personliga åsikter i alltför hög utsträckning avgör när momssattnivåer beslutas. Det är ologiskt att viss kultur, t.ex. djurparker, konserter, biografföreställningar och museer, beläggs med en momssats på 6 procent, medan besökare vid nöjesparker får betala 25 procent i moms på priset. I förlängningen innebär detta en snedvridning av konkurrensen mellan olika kulturformer. Svenska Nöjesparksföreningen menar vidare att godtycket vad gäller beslut om momssattnivåer har inneburit att det finns nöjesanläggningar som har momssatser på 6, 12, 13, 15, 17 eller 25 procent på entrén till nöjesparkerna.

Hade gränsdragningarna i dessa bedömningar varit glasklara hade möjligen den rådande situationen varit lite enklare att acceptera. Många av dessa bedömningar görs dock lokalt av enskilda individer på skatteverket eller länsstyrelserna och ofta efter eget godtycke om hur den aktuella anläggningen skall kategoriseras och vilken momssats den skall beläggas med. Det har medfört att vi fått en bransch där det finns en rad olika momssatser på identiska eller likvärdiga verksamheter beroende på var i Sverige den aktuella anläggningen finns och vem som har gjort bedömningen om hur anläggningen skall klassificeras.¹⁶⁵

¹⁶² Det har, enligt Skatteverket, förekommit frågor och diskussioner med anledning av att de botaniska trädgårdarna anser att de bedriver museiverksamhet. Skatteverkets primära ståndpunkt är att de inte anser att botaniska trädgårdar är museer i mervärdesskattesatshänseende (intervju med Skatteverket).

¹⁶³ För närvarande har föreningen följande medlemmar: Liseberg, Kolmården, Astrid Lindgrens värld, Gröna Lund, Parken Zoo, Furuviksparken och Skara Sommarland. Föreningen ingår i Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare (SHR), vilket är en bransch- och arbetsgivarorganisation inom Svenskt Näringsliv.

¹⁶⁴ Detta avsnitt bygger där inget annat anges på underlag från Svenska Nöjesparksföreningen samt telefonintervjuer med företrädare för organisationen.

¹⁶⁵ Svenska Nöjesparksföreningen, <http://www.gp.se/nyheter/debatt/1.632455-sank-momsen-for-nojesparker>

Föreningen lyfter också fram det faktum att tillämpningen av olika skattesatser innebär att regelbördan ökar. Flertalet av Svenska Nöjesparksföreningens medlemmar måste hantera upp till fyra olika skattesatser i sin verksamhet, t.ex. en nollskattesats på lotterier, 6 procent på delar av entrépriset och tidningar, 12 procent på livsmedel och kiosker, samt 25 procent på entré, attraktioner och souvenirer. En sänkt nöjesparksmoms skulle, enligt föreningen, leda till ett minskat regelkrångel.

Svenska Nöjesparksföreningen är medlem i den europeiska branschorganisationen International Association of Amusement Parks and Attractions, Europe (IAAPA). Organisationen driver bl.a. frågorna att alla EU-länder ska reducera mervärdesskattesatsen för tillträde till nöjesparker och att möjligheten att reducera skattesatsen ska kvarstå även i framtiden med anledning av det pågående arbetet med grönboken om mervärdesskattens framtid. Ett av argumenten som förs fram är att möjligheten att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats är viktig för att upprätthålla likvärdiga konkurrensvillkor mellan t.ex. museer och nöjesparker.¹⁶⁶

Tabell 15 visar diskrepansen mellan de länder som har högst respektive lägst mervärdesskattesats för tillträde till nöjesparker. Som framgår av tabellen är Sverige ett av tolv länder som har valt att inte tillämpa en reducerad skattesats för nöjesparker, vilket medges enligt momsdirektivets bilaga III. Den genomsnittliga mervärdesskattesatsen för tillträde till nöjesparker i EU uppgick till 13,7 procent i juli 2011, vilket innebär att den genomsnittliga skattesatsen har ökat med 0,9 procent sedan 2009.¹⁶⁷ Denna förändring bekräftar den utveckling som lyftes fram tidigare i undersökningen, nämligen att både normalskattesatsen och de reducerade skattesatserna har ökat under de senaste åren inom EU.

TABELL 15 MERVÄRDESSKATTESATS FÖR TILLTRÄDE TILL NÖJESPARKER I EU – JULI 2011

Land	Mervärdesskattesats (%)	Normalskattesats (%)	Skattereduktion (%)
Belgien	6	21	15
Bulgarien	20	20	0
Cypern	5	15	10
Danmark	25	25	0
Estland	20	20	0
Finland	9	23	14
Frankrike	5,5	19,6	14,1
Grekland	13	23	10
Irland	9	21	12
Italien	20	20	0
Lettland	22	22	0
Litauen	21	21	0

¹⁶⁶ IAAPA (2009).

¹⁶⁷ Ibid.

Land	Mervärdesskattesats (%)	Normalskattesats (%)	Skattereduktion (%)
Luxemburg	3	15	12
Malta	18	18	0
Nederländerna	6	19	13
Polen	8	23	15
Portugal	6	23	17
Rumänien	9	24	15
Slovakien	20	20	0
Slovenien	8,5	20	11,5
Spanien	8	18	10
Storbritannien	20	20	0
Sverige	25	25	0
Tjeckien	10	20	10
Tyskland	19	19	0
Ungern	25	25	0
Österrike	10	20	10

Källa: IAAPA (2011) s. 7.

Svenska Nöjesparksföreningen menar att den nuvarande situationen innebär en orättvisa för de svenska parkerna jämfört med parker i andra EU-länder. Nöjesparker konkurrerar inte bara nationellt, utan också i hög utsträckning internationellt, vilket aktualiserar diskrepanser i skattenivå mellan olika länder. En sänkt moms skulle, enligt föreningen, innebära sänkta entré- och attraktionspriser, vilket skulle resultera i att fler personer anställdes samtidigt som nöjesparkernas konkurrenskraft skulle förbättras.

6.4 Transport i skidliftar

6.4.1 Bakgrund till den nuvarande skattesatsen

Historik

Skattesatsen på transport i skidliftar har justerats vid flera tillfällen sedan början av 1990-talet. Den 1 januari 1992 sänktes skattesatsen till 18 procent i ett led att stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft (rskr. 1991/92:50). För att stabilisera den svenska ekonomin tvingades den dåvarande regeringen att höja mervärdesskattesatsen från 18 procent till 21 procent fr.o.m. den 1 januari 1993 (rskr. 1992/93:158). För att stimulera turismen i Sverige beslutades att skatten på transport i skidliftar skulle sänkas till 12 procent den 1 januari 1993 (rskr. 1992/93:447). Som argument för beslutet framhölls att studier hade visat att ökad turism ger stora regionalpolitiska effekter. Därtill anfördes att branschen i hög grad var en näring för småföre-

tagare, vilket skulle kunna ha en betydande sysselsättningseffekt med en stor regional spridning.¹⁶⁸

Den nuvarande mervärdesskattesatsen som tillämpas på transport i skidliftar gäller sedan den 1 januari 2007 då skattesatsen sänktes till 6 procent. Regeringen ansåg att den särskilda bestämmelsen om skattesats för transport i skidliftar borde slopas och att skillnaderna mellan å ena sidan persontransport och möjligheten att utnyttja en idrottsanläggning och å andra sidan transport i skidliftar skulle undanröjas. Regeringen anförde som skäl till sänkningen av mervärdesskattesatsen att ett tillhandahållande av en transport i skidlift framför allt syftar till möjliggöra ett nyttjande av nedfarterna i skidanläggningar. Tjänsten bör därför beskattas med den skattesats som gäller för andra idrotts-tjänster. Vid andra tillfällen, t.ex. då en liftanläggning utnyttjas sommartid, är det rimligt att anta att transportmomentet är det dominerande, varvid regeringen argumenterade att beskattning för persontransporter borde gälla.¹⁶⁹

Skatteutgifter och statsfinansiella effekter

En sänkning av skattesatsen för transport i skidliftar till 6 procent beräknades innebära en varaktig budgeteffekt för den offentliga sektorn på 60 miljoner kronor per år under åren 2007–2009.¹⁷⁰ Som framkom i avsnitt 5.2. uppskattas skatteavvikelsen för transport i skidliftar variera mellan 220–270 miljoner kronor (netto: 160–200 miljoner kronor) för inkomståren 2010–2013.

Yttranden från olika intressenter

Beslutet att sänka skattesatsen för transport i skidliftar föregicks inte av någon remittering, inte heller upprättades någon specifik promemoria som närmare beskrev frågeställningen. Förändringen betraktades som endast en mindre teknisk justering av en gällande skattesats och behandlades i budgetpropositionen för 2007.

I slutet av 1990-talet beskattades tjänsten med en högre skattesats än idrott. Det anfördes då från olika håll att detta var ologiskt då begreppet idrott i mervärdesskattesammanhang inbegrep aktiviteter som gokart och dansutbildning. Därtill framfördes att skidliftarna även nyttjades på sommaren för olika aktiviteter. Skatteverket ansåg trots detta att transport i skidlift skulle beskattas med 12 procent oavsett syftet med transporten och oavsett årstid.¹⁷¹ Svenska Liftanläggningars Organisation (SLAO) bedrev i början av 2000-talet en kampanj för att sänka skattesatsen till 6 procent så att branschen därmed skulle likabehandlas med övrig idrottsverksamhet. SLAO anförde följande sakargument för att skattesatsen skulle sänkas:¹⁷²

- Det är orättvist att utförsäkning mervärdesskattemässigt inte behandlas som idrottsverksamhet. Transport i skidlift ses varken som utövan-

¹⁶⁸ SOU 2005:57 och SOU 2005:57 – bilagedel.

¹⁶⁹ Prop. 2006/07:1.

¹⁷⁰ Ibid.

¹⁷¹ SOU 2005:57 – bilagedel.

¹⁷² Fi 2002/418.

de av idrott eller som personbefordran utan som en särskild och unik skattekategori.

- Den höga momsens innebär att framför allt ungdomar drabbas, eftersom två tredjedelar av utförsåkarna är under 30 år.
- Liftanläggningarna är viktiga för fjällturismen och bidrar i hög utsträckning till sysselsättningen i många glesbygdskommuner.
- Turisternas val av resmål och nyinvesteringarna och sysselsättningen i svenska turistanläggningar påverkas negativt av den höga mervärdesskatten.
- Jämfört med Norge har svenska skidanläggningar betydligt sämre förutsättningar.
- Liftkortspriserna kommer att sänkas om mervärdesskattesatsen sänks.

SLAO uppvtaktade Mervärdesskattesatsutredningen och argumenterade emot ett ensidigt införande av en enhetlig mervärdesskattesats i Sverige då detta skulle missgynna den konkurrensutsatta turismnäringen. Ett sakkunnighetsutlåtande togs fram på uppdrag av SLAO. Enligt utlåtandet utgör en skidlifft inom en skidanläggning en integrerad del av en sportanläggning, vilket innebär att en mervärdesskattesats på 6 procent borde gälla. Utlåtandet ifrågasatte vidare, med hänvisning till gällande EU-direktiv, det faktum att den svenska lagstiftningen vid den tidpunkten beskattade personbefordran med två olika skattesatser.¹⁷³

I början av 1990-talet uppvtaktades Finansdepartementet av ett antal kommuner där vinterturismen står för en betydande andel av sysselsättningen. Kommunerna argumenterade för att skattesatsen på skidliftsverksamhet skulle likställas med personbefordran och att skattesatsen därmed skulle sänkas till 6 procent. En sänkning av skattesatsen skulle, enligt kommunerna, förbättra skidanläggningarnas konkurrenskraft, kompensera för en förlorad regional nedsättning av sociala avgifter och främja utvecklingen i de kommuner där vinterturismen står för ett viktigt bidrag till tillväxt och sysselsättning.¹⁷⁴

Mervärdesskattesatsutredningens slutsatser

Mervärdesskattesatsutredningen menade att beslutet att reducera skattesatsen på utövande av idrott och personbefordran skapade vissa mindre avgränsningsproblem. Skattesatsen inom idrottsområdet sänktes till 6 procent den 1 januari 1997. Transport i skidliftar betraktades i mervärdesskattehanseende av den dåvarande regeringen som personbefordran. Som en kompensation till kollektivtrafiken och annan yrkesmässig trafik för en föreslagen höjning av dieselskatten sänktes mervärdesskattesatsen på personbefordran från 12 procent till 6 procent den 1 januari 2001. Vid detta tillfälle berördes över huvud taget inte den skattesats som skulle gälla för transport i skidliftar. Frågan om vilken skattesats som skulle gälla för transport i skidliftar har också varit uppe för domstolsavgöranden. Kammarrätten i Sundsvall meddelade i en dom 2004

¹⁷³ Ibid.

¹⁷⁴ Fi 2001/3371.

att skattesatsen för transport i skidliftar skulle bestämmas utifrån vad som gällde för tjänster inom idrottsområdet. Skatteverket valde att överklaga beslutet att lifttransport, dvs. personbefordran, endast bedömdes utgöra ett medel för att kunna utöva huvudaktiviteten, i detta fall möjligheten till utförsåkning.¹⁷⁵ Skatteverket yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att försäljning av liftkort skulle beskattas med skattesatsen 12 procent. Regeringsrätten (mål nr 6075-6076-04) ändrade kammarrättsdomen och menade att skattesatsen 12 procent av beskattningsunderlaget skulle gälla vid omsättning av liftkort.

Utredningen konstaterade att införandet av en normalskattesats skulle minska förekommande avgränsnings- och tillämpningsproblem, inte minst de återkommande hänvisningar till att beskattningen skulle bli mer rättvis om transport i skidliftar likställdes med andra idrottstjänster i mervärdesbeskattningshänseende. Vidare konstaterades i utredningen att ett relativt stort antal av liftarna ägdes (41 procent) och drevs (53 procent) av föreningar. I vanliga fall är omsättningen av liftkort i dessa anläggningar undantagna från mervärdesbeskattning.¹⁷⁶ Detta innebär att cirka hälften av företagen gynnades av beslutet att sänka skattesatsen till 6 procent.

Ett flertal turism- och hotellorganisationer, t.ex. Rese- och Turistindustrin i Sverige (RTS), Svensk Turism AB, Sveriges rese- och turistråd och Turistdelegationen ansåg att ett slopande av de differentierade moms-satserna skulle vara förödande för svensk turistnäring. De föreslog i stället att systemet med differentierade mervärdeskattesatser skulle behållas. SLAO menade att risken var uppenbar att turistnäringen skulle påverkas mycket negativt i form av ett stort volymbortfall, liknande det som inträffade i början av 1990-talet i samband med skattereformens ikraftträdande då skattesatserna höjdes för en rad turisttjänster.¹⁷⁷

6.4.2 Fakta om Svenska Liftanläggningars Organisation

Svenska Liftanläggningars Organisation (SLAO) är sedan 1978 liftanläggningarnas bransch- och intresseorganisation.¹⁷⁸ Majoriteten av de svenska liftanläggningarna är medlemmar i organisationen. För att kunna bli medlem måste varje liftanläggning godkännas av ett ackrediterat kontrollorgan. Säsongen 2010–2011 hade SLAO 227 medlemsanläggningar med knappt 800 liftar och linbanor. Antalet medlemsanläggningar och antal liftar och linbanor har varit stabilt under perioden 2006–2011. Därutöver tillkommer ett fyrtiotal skidskolor och drygt 100 associerade medlemmar med anknytning till utförsåkning och friluftsförmedling.¹⁷⁹

Som en jämförelse kan noteras att SLAO säsongen 2006–07 hade 235 medlemsanläggningar med drygt 830 liftar och linbanor. Minskningen av

¹⁷⁵ SOU 2005:57 – bilagedel.

¹⁷⁶ SOU 2005:57 och SOU 2006:90.

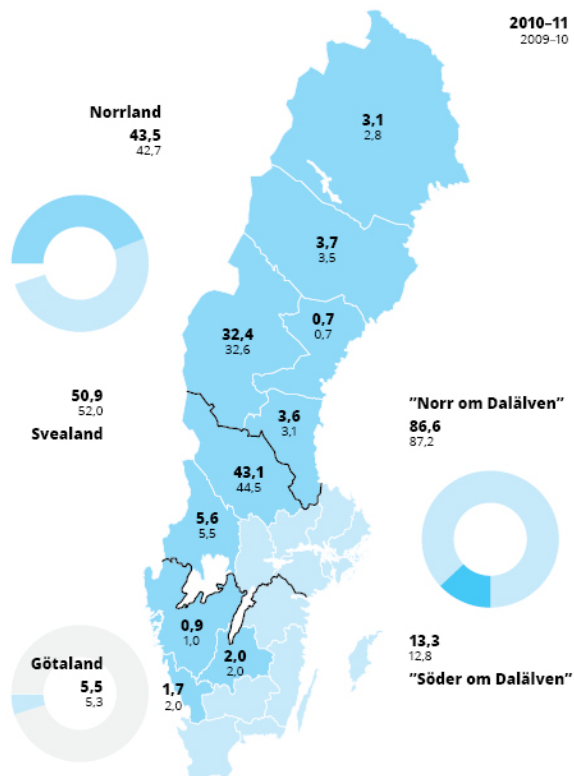
¹⁷⁷ Fi2005/3322.

¹⁷⁸ Detta avsnitt bygger där inget annat anges på underlag från SLAO, <http://slao.se/>, samt intervjuer med företrädare för organisationen.

¹⁷⁹ SLAO (2007), SLAO (2008), SLAO (2009), SLAO (2010) och SLAO (2011).

antalet medlemmar beror nästan uteslutande på att mindre anläggningar av olika skäl har valt att lägga ned verksamheten. De största skidanläggningarna är lokaliserade i Dalarna och Jämtland/Härjedalen, vilket framgår av figuren nedan. Dessa anläggningar står för en stor del av branschens totala omsättning.

FIGUR 1 LIFTOMSÄTTNING OCH LÄNSVIS MARKNADSANDELAR I SVERIGE 2010–2011



Källa: SLAO (2011), s. 9.

Bland organisationens uppgifter ingår bl.a. att

- arbeta för utveckling av säkerhetsfrågor kring liftar och nedfarter
- samordna ordningsfrågor, föreskrifter och åknormer
- vara rådgivande organ till medlemmar och myndigheter
- samordna utbildningsfrågor
- medverka till utveckling av utförsåkningsanläggningar.

Utöver stadgarna har medlemmarna enats om att den som driver liftanläggningar också har ett ansvar för skadeförebyggande och skadeavhjälpanande åtgärder. Detta ansvar gäller såväl i anslutning till liftar som i anslutande markerade nedfarter med andra markägare.

6.4.3 Beskrivning av branschen och dess liftomsättning

Branschen domineras av Skistar AB, vars marknadsandel uppgår till knappt hälften av den totala liftomsättningen i Sverige. Koncernens marknadsandel av försäljningen av liftkort uppgick under verksamhetsåret 2009–2010 till 48 procent i Sverige, vilket var en minskning med 2 procent jämfört med året dessförinnan. Skistar äger och driver anläggningar i Sälen, Åre, Vemdalen och Hammarbybacken i Sverige samt Hemsedal och Trysil i Norge. Alpin skidåkning är koncernens kärnverksamhet och den övervägande delen av Skistars vinst kommer från försäljning av liftkort (Skipass). Skistar betonar också i verksamhetsberättelsen att marginalintäkten för varje ytterligare liftkort som säljs är hög. Rörelseintäkterna från försäljningen av liftkort ökade med 22 miljoner kronor till 955 miljoner kronor verksamhetsåret 2009–2010. Försäljningen av liftkort stod för ca 55 procent av koncernens totala rörelseintäkter.¹⁸⁰

De övriga skidanläggningarnas marknadsandel uppgår vardera till 3–6 procent av den totala omsättningen. De större aktörernas verksamhet kännetecknas av att de tillhandahåller ett flertal tjänster med anknytning till utförskåningen, nämligen skidåkning, logiförmedling, skidskola och skiduthyrning. Därutöver ingår i de större anläggningarnas verksamhet också att arbeta med fastighetsutveckling, t.ex. byggnationer och exploatering.

TABELL 16 LIFTOMSÄTTNING OCH MARKNADSANDELAR FÖR DE STÖRSTA BOLAGEN

Anläggning	2008–09		2009–10		2010–11	
	Mnkr	%	Mnkr	%	Mnkr	%
Skistar AB*	597,8	50,5	611,3	48,5	588,5	48,6
Branäsgruppen**	60,2	5,1	65,7	5,2	66,5	5,5
Idre Fjäll AB	73,3	6,2	76,4	6,0	64,4	5,3
Romme alpin	39,4	3,3	44,8	3,6	47,6	3,9
Norlandia***	46,3	3,9	49,9	4,0	42,1	3,5
Kläppen	36,9	3,1	37,8	3,0	40,0	3,3
Grönklitt-gruppen****			35,7	2,8	32,6	2,7
Totalt	853,9	72,1	921,6	73,1	881,7	72,7

*Lindvallen, Tandådalen-Hundfjället, Åre, Vemdalen, Hammarbybacken.

**Branäs, Kungsberget.

***Stöten, Hassela.

****Orsa, Grönklitt, Tännaldalen.

Källa: SLAO, Skiddata Sverige 2010-11, s. 11.

Ägandet av skidanläggningarna är, som framgår av tabell 17, relativt jämnt fördelat mellan privat, firma eller bolag, kommun eller stiftelse samt förening, klubb eller organisation. En något annorlunda bild uppvisas vad gäller drifts-

¹⁸⁰

[http://www.skistar.com/Documents/Verksamhetsber%
c3%a4ttelse/SkiStar_verksamhetsber%
c3%a4ttelse_2009-2010.pdf](http://www.skistar.com/Documents/Verksamhetsber%c3%a4ttelse/SkiStar_verksamhetsber%c3%a4ttelse_2009-2010.pdf)

förhållandena av anläggningarna. Kommuner och stiftelser har valt att i förhållandevis hög utsträckning låta privata företag samt föreningar att driva anläggningarna. Detta förefaller vara logiskt då det inte kan sägas vara en kärnverksamhet för kommuner att driva sådan verksamhet. En analys av hur ägar och driftförhållandena har förändrats mellan säsongerna 2006–2007 och 2010–2011 visar att privata företag och bolag idag äger (32 procent 2006 jämfört med 38 procent 2011) och driver (35 procent 2006 jämfört med 45 procent 2011) skidanläggningar i högre utsträckning. Föreningar, klubbar och organisationer har minskat sitt ägande (38 procent 2006 jämfört med 31 procent 2011) och drift (54 procent 2006 jämfört med 44 procent 2011) av skidanläggningar i motsvarande utsträckning. Kommuners och stiftelsers verksamhet har i princip inte förändrats över åren.¹⁸¹

TABELL 17 ÄGAR- OCH DRIFTSFÖRHÅLLANDEN I SKIDANLÄGGNINGARNA 2010–11

	Ägs av	Drivs av
Privat, firma eller bolag	38%	45%
Kommun eller stiftelse	31%	11%
Förening, klubb, eller organisation	31%	44%

Källa: SLAO, Skiddata Sverige 2010-11, s. 12.

Den totala omsättningen för svenska skidanläggningar minskade med ca 4 procent säsongen 2010–2011 jämfört med rekordnivån som nåddes säsongen dessförinnan. Minskningen berodde dels på en kalendereffekt, dvs. avsaknaden av röda dagar under helger, dels på färre besökande danska gäster. Omsättningen har emellertid totalt sett ökat med ca 100 procent under de senaste tio åren. Sedan mervärdesskatteförändringen 2007 har omsättningen i Sverige ökat med över 30 procent. Antalet skiddagar minskade mellan skidsäsongerna 2009/10 och 2010/11 med ca 2 procent från 8,5 miljoner till 8,3 miljoner.¹⁸²

Tabell 18 visar liftomsättningen i de tio största områdena. De största skidanläggningarna är, som ovan påpekades, belägna i Dalarna, Jämtland och Härjedalen, även om några av landets 15 största skidanläggningar också är verksamma i Småland, Värmland och Gävleborg.¹⁸³

TABELL 18 LIFTOMSÄTTNING I DE 10 STÖRSTA OMRÅDEN/ANLÄGGNINGARNA (MNKR)

Anläggning	2008–09	2009–10	2010–11	+ eller –	
				mnkr	%
Sälen*	377,9	384,6	359,0	–25,6	–6,7
Åre-Edsåsdalen	215,2	221,8	212,8	–9,0	–4,1
Vemdalen	82,7	86,9	87,2	0,3	0,3
Idre Fjäll**	81,8	84,4	70,7	–13,7	–16,2
Funäsdalen***	58,3	58,3	49,2	–9,1	–15,6

¹⁸¹ SLAO (2007), SLAO (2008), SLAO (2009), SLAO (2010) och SLAO (2011).

¹⁸² SLAO (2011).

¹⁸³ Se bil. 7 liftomsättning i de 15 största skidanläggningarna.

Anläggning	2008–09	2009–10	2010–11	+ eller –	
Branäs	44,1	49,1	47,7	-1,4	-2,9
Romme	39,4	44,8	46,6	1,8	4,0
Hemavan-Tärnaby	26,4	27,1	24,9	-2,2	-8,1
Isaberg	14,8	22,2	20,3	-1,9	-8,6
Lofsdalen	21,3	21,6	19,6	-2,0	-9,3
Summa	961,9	1000,8	938,0	-62,8	-6,3
Totalt	1183	1260	1212	-48	-3,8

*Stöten, Tandådalen-Hundfjället, Lindvallen, Kläppen.

**Idre, Grövefjäll, Fjätervålen.

***Tännålen, Ramundberget, Funäsdalen, Tännåskräket.

Källa: SLAO, Skiddata Sverige 2010-11, s. 7.

Tabellen nedan visar liftomsättningen för 24 skidanläggningar norr om Dalälven. Intressant att notera är den omsättningsökning som kan noteras mellan säsongerna 2006–2007 och 2007–2008, dvs. vid den tidpunkt då momsskattesatssänkningen från 12 procent till 6 procent genomfördes. Den prisjusterade omsättningen ökade med 117 miljoner kronor mellan säsongerna, vilket motsvarar en omsättningsökning med 17 procent. Den stora omsättningsökningen hade, enligt SLAO, två orsaker. För det första var det en grön vinter i stort sett till i mitten av februari säsongen 2006/07, vilket sänkte omsättningen. För det andra gynnades branschen under perioden av den sänkta momsskattesatsen, vilket medförde att de svenska skidanläggningarnas konkurrenskraft förbättrades.

TABELL 19 LIFTOMSÄTTNING I SLAO:S LIFTPANEL SOM BESTÅR AV REPRESENTANTER FÖR 24 ANLÄGGNINGAR NORR OM DALÄLVEN (PRISJUSTERAD OMSÄTTNING MNKR EXKLUSIVE MOMS)

Säsong	Moms %	Nov-dec.	Jan	Feb	Mars	April-maj	Summa	Verklig omsättning
+/- jmf 09/10		-13,7	-2,4	0,4	-17,6	-3,5	-10,7	-7,1
2010/11	6	151	160	238	206	104	859	860
2009/10	6	175	164	237	250	136	962	926
2008/09	6	180	167	254	223	147	971	906
2007/08	6	154	140	250	284	71	899	803
2006/07	6	83	125	232	229	126	795	686
2005/06	12	121	147	236	218	151	873	738
2004/05	12	118	143	227	267	88	843	697
2003/04	12	133	136	251	220	129	869	703
2002/03	12	140	128	234	237	134	873	678
2001/02	12	120	121	221	260	110	832	615
2000/01	12	81	113	204	195	150	743	517
1999/2000	12	99	118	214	203	135	769	497
1998/99	12	120	110	186	211	130	757	461

Säsong	Moms %	Nov-dec.	Jan	Feb	Mars	April-maj	Summa	Verklig omsättning
1997/98	12	114	110	195	178	135	732	432
1996/97	12	111	97	188	230	77	703	416

Källa: SLAO, Skiddata Sverige 2010-11, s. 8.

6.4.4 Svenska liftanläggningars pris på liftkort efter sänkningen av mervärdesskattesatsen

Prisförändring på kort sikt

Majoriteten av de större svenska skidanläggningarna följde, enligt SLAO, branschens rekommendation att sänka priserna på liftkort som ett resultat av beslutet att sänka moms på transport i skidlifftar fr.o.m. den 1 januari 2007. Flertalet skidanläggningar valde att sänka priset med 5,4 procent redan innan eller vid årsskiftet, vilket motsvarade momssänkningen på lifttransport från 12 procent till 6 procent. Många anläggningar startade inte sin säsong förrän till jul eller nyår, dvs. en knapp vecka innan momssänkningen skulle börja gälla. För att slippa att justera priserna flera gånger beslutade flera liftanläggningar därför att sänka priserna redan från säsongstarten.

Prisjusteringen innebar att kostnaden för ett dagskort sjönk med 10–15 kronor och för ett veckokort med 60–100 kronor. Beslutet av sänka priserna innebar, enligt branschföreträdare, att skidsportens konkurrenskraft förbättrades gentemot andra idrotter samt att prisbilden förbättrades gentemot utlandet, vilket kunde innebära fler norska och danska skidturister. Ett antal framför allt mindre skidanläggningar valde att inte sänka priserna. Skidanläggningarna motiverade sitt beslut med att kostnaden för el hade ökat relativt mycket, dock innebar momssänkningen att de inte i stället tvingades att höja priserna.¹⁸⁴

Östersundsposten gjorde i början av 2007 en undersökning av hur priserna på liftkort hade förändrats efter momssänkningen.¹⁸⁵ Tidningens undersökning visade att en majoritet av skidanläggningarna hade sänkt sina priser på dagskort. Sänkningen översteg tidigare prishöjningar från säsongen 2005–06 som framförallt hade gjorts på grund av ökade energi- och personalkostnader. Av totalt 22 skidanläggningar valde 7, vilket framgår av tabell 20, att inte sänka sina priser. Huvudförklaringen var att momsskattesänkningen innebar att man inte behövde genomföra en planerad prishöjning.

¹⁸⁴ <http://www.dn.se/ekonomi/billigare-liftkort-efter-momssankning>.

¹⁸⁵ Östersundsposten (2007).

TABELL 20 FÖRÄNDRADE PRISER PÅ DAGSKORT 2007 VID JÄMTLANDS LIFTANLÄGGNINGAR EFTER MERVÄRDESSKATTESATSFÖRÄNDRINGEN 2006-12-31

Anläggning	Pris t.o.m. 06-12-31 (kr)	Pris fr.o.m. 2007-01-01 (kr)	Prisförändring (%)	Övrigt
Skistar, Åre	320	305	-4,7	
Skistar, Vemdalen	275	260	-5,5	
Edsåsdalen	175	165	-5,7	Från den 3 februari 2007: högsäsongspris 195 kr
Funäsdals- berget	245	230	-6,1	
Blåsjön	160	160	0	
Höglekardalen	250	240	-4,0	
Storlien Alpin	245	230	-6,1	
Lofsdalen	265	250	-5,7	
Tännåsen	295	280	-5,1	
Almäsa	170	170	0	Avstod planerad höjning med 10 %
Bydalen	250	240	-4,0	
Magnussons Fjällanl. Bak- vattnet	150	150	0	
Trillevallen	245	230	-6,1	
Tännäs Kröket	265	250	-5,7	
Ljungdals- berget	250	240	-4,0	
Åläsen	65	65	0	Avstod planerad höjning av priset
Gräftåvallen	250	240	-4,0	
Rörvattnet	90	90	0	Oförändrat pris förklarades med redan lågt satt pris
Skärsjöliftarna	140	140	0	Avstått prishöjningar föregående år
Ramundberget	295	280	-5,1	
Landsom- bergets lift- backe	130	125	-3,8	
Gustavsberg och Lits- backen, Öster- sund	90	90	0	

Källa: Östersundsposten (2007) och egna beräkningar.

En brist med ovanstående studie är att den endast redovisar prisförändringen på dagskort omedelbart efter förändringen av mervärdesskattesatsen. I tabellen nedan redovisas därför prisförändringen på 1-, 3- och 5-dagarsliftkort som gällde fr.o.m. den 1 januari 2007. Tabellen redogör också för hur priserna förändrades på kort sikt, i detta fall ett år efter det skatteförändringen började gälla. Slutligen redovisas också prisförändringen på liftkort säsongen 2005/06. Denna information är intressant för att klargöra att skidanläggningarna inte ökade sina marginaler innan momsförändringen slog igenom.

Vid fullt prisgenomslag ska, som ovan konstaterades, prisnivån sjunka med 5,4 procent. Priset på liftkort bör justeras med inflationen för att ge en korrekt bild.¹⁸⁶ Inflationen var 2,21 procent mellan 2006 och 2007.¹⁸⁷ Detta innebär att vid fullt prisgenomslag behöver genomsnittspriset på liftkort sjunka med 3,3 procent när hänsyn tas till förändringen i KPI.¹⁸⁸ Skidanläggningarna sänkte i genomsnitt priserna på liftkort med 4,90 procent, dvs. med mer än momssänkingsmålet. Som framgår av tabell 21 minskade marknadsledaren Skistar sina priser något mer än branschgenomsnittet. Det förefaller inte finnas någon systematik vad gäller förändringen av priserna relativt längden på liftkortet, samt om liftkortet gäller vuxna eller ungdomar. Prisökningen för liftkort skidsäsongen innan skattenedsättningen började gälla var i genomsnitt 3,25 procent, vilket översteg förändringen i KPI med knappt 2 procent.¹⁸⁹ Om man bortser från Lofsdalen Fjällanläggningar AB var prisökningen säsongen 2005/06 ca 2 procent, vilket innebär att prisökningen översteg KPI-förändringen med i genomsnitt 0,7 procent.

TABELL 21 PRISFÖRÄNDRING PÅ LIFTKORT VID OLIKA SKIDANLÄGGNINGAR PÅ KORT SIKT (%)

	Prisförändring 06-12-31 t.o.m. 07-01-01*		Prisförändring 2006/07 t.o.m. 2007/08		Prisförändring 2005/06 t.o.m. 2006/07	
	Vuxen	Ungdom	Vuxen	Ungdom	Vuxen	Ungdom
Sälen (Skistar)						
1 dag	-5,00	-6,25	0	-2,08	3,45	2,13
3 dagar	-5,29	-5,11	-0,59	0	3,03	3,01
5 dagar	-5,24	-5,49	-0,44	-0,55	3,15	2,82
Vemdalen (Skistar)						
1 dag	-5,45	-4,55	-3,64	-2,27	1,85	2,33
3 dagar	-5,10	-5,83	-3,18	-3,94	1,95	2,42
5 dagar	-5,58	-5,23	-3,72	-3,49	1,90	1,78

¹⁸⁶ En säsong inom skidbranschen löper från december till mars månad. Av förenklingsskäl används årsmedeltal för KPI vid beräkningarna av den inflationsjusterade mervärdesskattesänkningen.

¹⁸⁷ Se bil. 2. KPI mellan åren 2006 och 2007 var 2,21% (290,51-284,22)/284,22).

¹⁸⁸ $1,0221 * (1 - 0,054) = 0,967$, $(1 - 0,967) * 100 = 3,30$ %.

¹⁸⁹ Se bil. 2. KPI mellan åren 2005 och 2006 var 1,36 % (284,22-280,41)/280,41).

	Prisförändring 06-12-31 t.o.m. 07-01-01*		Prisförändring 2006/07 t.o.m. 2007/08		Prisförändring 2005/06 t.o.m. 2006/07	
	Vuxen	Ung- dom	Vuxen	Ung- dom	Vuxen	Ungdom
Åre (Ski star)						
1 dag	-4,69	-5,77	0	-1,92	3,23	4,00
3 dagar	-5,43	-5,44	-0,54	-0,68	2,79	2,80
5 dagar	-5,32	-5,39	-0,66	-0,83	5,61	5,70
Stiftelsen Idre Fjäll						
1 dag	-5,17	-6,38	-3,45	-4,25	1,75	2,17
3 dagar	-5,42	-5,38	-3,01	-3,01	2,47	2,31
5 dagar	-5,45	-5,17	-3,56	-3,89	1,36	2,27
Kläppen**						
1 dag	-5,17	-4,35	-1,72	0	-	-
3 dagar	-5,56	-5,38	-3,70	-3,08	-	-
5 dagar	-5,45	-5,17	-3,64	-2,87	-	-
Branäs Fritidscenter						
1 dag	0	0	1,85	2,33	1,89	2,38
3 dagar	0	0	1,32	1,69	2,01	1,72
5 dagar	0	0	1,43	1,19	1,94	1,82
Stöten i Sälen AB						
1 dag	-3,45	0	1,72	4,44	3,58	0
3 dagar	-2,48	-1,55	2,48	3,88	0	0
5 dagar	-1,40	-1,18	3,74	4,71	0	0
Järvsö backen						
1 dag	-4,00	-4,76	-4,00	-4,76	4,17	5,00
3 dagar	-11,67	-10,71	-11,67	-10,71	11,67	12,00
5 dagar	-4,40	-5,19	-4,40	-5,19	4,60	5,48
Flottsbro						
1 dag	-6,25	-10,00	0	0	0	0
3 dagar	-3,85	-6,25	0	0	0	0
5 dagar	-5,00	-6,67	0	0	0	0
Ramund-berget						
1 dag	-5,08	-4,26	0	0	1,72	2,17
3 dagar	-5,39	-5,15	-1,20	-1,47	1,83	2,26
5 dagar	-5,31	-5,49	-1,33	-1,65	2,26	2,25

	Prisförändring 06-12-31 t.o.m. 07-01-01*		Prisförändring 2006/07 t.o.m. 2007/08		Prisförändring 2005/06 t.o.m. 2006/07	
	Vuxen	Ung- dom	Vuxen	Ung- dom	Vuxen	Ungdom
Lofsdalen						
Fjällanl. AB						
1 dag	-5,66	-4,76	-1,89	-2,38	15,22	10,53
3 dagar	-5,37	-5,04	-2,68	-2,52	22,13	15,53
5 dagar	-5,34	-5,49	-2,43	-2,42	11,35	7,27
Romme						
Alpin AB						
1 dag	-5,36	-4,55	0	2,27	3,70	0
3 dagar	-5,19	-5,04	-1,30	4,20	5,48	0
5 dagar	-5,29	-5,45	-0,48	-8,29	3,38	0
Säfsen						
Resort AB						
1 dag	-4,44	-5,13	13,33	15,38	0	0
3 dagar	-4,50	-5,49	14,41	14,29	0	0
5 dagar	-5,56	-5,34	4,32	6,11	0	0
Genomsnitt- lig pris- förändring						
1 dag	-4,59	-4,67	0,17	0,52	3,38	2,56
3 dagar	-5,02	-5,11	-0,74	-0,10	4,45	3,50
5 dagar	-4,56	-5,44	-0,86	-1,32	2,97	2,62
Medelvärde	-4,90		0,38		3,25	
Genomsnitt- lig pris- förändring, exklusive Säfsen						
1 dag			-0,93	-0,72		
3 dagar			-2,01	-1,30		
5 dagar			-1,29	-1,94		
Medelvärde			-1,37			
Genomsnitt- lig pris- förändring, exklusive Lofsdalen						
1 dag					2,11	1,68
3 dagar					2,60	2,21
5 dagar					2,02	1,84
Medelvärde					2,08	

* Ett antal skidanläggningar valde att justera priserna redan inför säsongstarten.

** Prisuppgifter för säsongen 2005/06 saknas.

Källa: Egna beräkningar som baseras på prisuppgifter från de olika skidanläggningarna som redovisas i bil. 8.

Av större intresse för denna studie är hur priserna på liftkort utvecklades på något års sikt. I tabellen redovisas ovan i mellankolumnen prisförändringen på olika liftkort mellan säsongerna 2006/07 och 2007/08. Priserna för liftkort säsongen 2007/08 ska i princip ligga kvar på den prisnivå som gällde för säsongen 2006/07 vid fullt prisgenomslag.¹⁹⁰ Den genomsnittliga prisförändringen för de olika liftkorten varierade mellan -1,32 procent och 0,52 procent, med ett medelvärde på 0,38 procent. Skidbranschens kostnader utvecklades således i paritet med KPI generellt med en oförändrad marginal för skidanläggningarnas liftverksamhet. Vid en närmare analys av de olika skidanläggningarna framkommer att prisökningstakten var speciellt hög hos Säfsen Resort AB. Prisökningen var, enligt företaget, motiverad på grund av de stora investeringar som hade gjorts i syfte att utöka kapaciteten och för att förbättra kvaliteten i deras anläggning. Exkluderas anläggningen från beräkningarna minskade det genomsnittliga priset på liftkort i stället med 1,37 procent, dvs. med mer än den inflationsjusterade mervärdesskattesänkningen.

Sänkningen av moms på transport i skidliftar fick på kort sikt ett fullt och beständigt genomslag i konsumentpriset bland skidanläggningarna. Mervärdesskattesatssänkningen påverkade konsumentpriset mer eller mindre omedelbart, vilket inte följer den anpassningsprocess som antas gälla enligt ekonomisk teori. En förklaring till denna utveckling kan vara att branschen under flera år hade arbetat för en mervärdesskattesänkning och i samband med detta hade gjort utfästelser om att detta i så fall skulle komma konsumenterna till del. En underlåtenhet att minska priserna hade riskerat att skada branschen och dess trovärdighet. Detta ”branschåttagande” kan antas ha bidragit till att majoriteten av branschens aktörer agerade som de gjorde.

Prisförändring på lång sikt

Som påvisades ovan kom på kort sikt hela mervärdesskattesänkningen på transport i skidliftar konsumenterna till godo. En central frågeställning för denna utvärdering är hur priserna på liftkort har fortsatt att utvecklas de därpå följande åren.

TABELL 22 PRISFÖRÄNDRING PÅ LIFTKORT VID OLIKA SKIDANLÄGGNINGAR PÅ LÅNG SIKT (%)

	Prisförändring 2006/20 t.o.m. 2010/11		Prisförändring 2006/07 t.o.m. 2010/11	
	Vuxen	Ungdom	Vuxen	Ungdom
Sälen (Skistar)				
		Järvsö- backen		
1 dag	10,00	14,58	1 dag	16,00
3 dagar	9,41	12,41	3 dagar	16,42
5 dagar	20,52	26,37	5 dagar	25,27

¹⁹⁰ Se bil. 2. Inflationen 2006–2008: $(300,50 - 284,22) / 284,22 = 5,73\%$, Inflationsjusterade mervärdesskattesänkningen: $1,0573 * (1 - 0,054) = 1,000$, dvs. i princip 0 %.

	Prisförändring 2006/20 t.o.m. 2010/11		Prisförändring 2006/07 t.o.m. 2010/11	
	Vuxen	Ungdom	Vuxen	Ungdom
Vemdalen (Skistar)			Flottsbro	
1 dag	12,73	13,64	1 dag	12,50
3 dagar	14,01	14,17	3 dagar	7,69
5 dagar	12,56	13,95	5 dagar	5,00
Åre (Skistar)			Ramund- berget	
1 dag	15,63	13,46	1 dag	13,56
3 dagar	14,13	14,29	3 dagar	7,19
5 dagar	14,29	14,11	5 dagar	8,41
Stiftelsen Idre Fjäll			Lofsdalen Fjällanl. AB	
1 dag	3,45	4,26	1 dag	7,55
3 dagar	4,82	5,26	3 dagar	6,71
5 dagar	4,89	4,44	5 dagar	6,31
Kläppen			Romme Alpin AB	
1 dag	6,90	10,87	1 dag	10,71
3 dagar	11,11	12,31	3 dagar	13,64
5 dagar	9,55	10,92	5 dagar	14,90
Branäs Fritidscenter			Säfsen Resort AB	
1 dag	18,52	20,93	1 dag	31,11
3 dagar	22,37	21,19	3 dagar	33,33
5 dagar	20,95	19,64	5 dagar	22,22
Stöten i Sälen AB			Genom- snittlig pris- förändring	
1 dag	6,90	11,11	1 dag	12,74
3 dagar	11,80	11,63	3 dagar	13,28
5 dagar	17,76	17,65	5 dagar	14,05
			Medelvärde	13,98
Genomsnittlig prisförändring, exklusive Säfsen				
1 dag	11,20	13,45		
3 dagar	11,61	12,81		
5 dagar	13,37	13,39		
Medelvärde		12,64		

Källa: Egna beräkningar som baseras på prisuppgifter från de olika skidanläggningarna som redovisas i bil. 8.

Tabell 22 visar prisförändringen på liftkort vid olika skidanläggningar mellan skidsäsongerna 2006/07 och 2010/11. Den uppmätta prisförändringen mellan säsongerna uppgår i genomsnitt till ca 14 procent. Ökningen i genomsnittspriset minskar till 12,6 procent om Säfsens skidanläggning utelämnas från beräkningarna. Den inflationsjusterade mervärdesskattesänkningen under samma period innebär att priserna inte får ha ökat med mer än 3,7 procent för att momsänkningen även fortsättningsvis ska ha kommit skidåkarna till godo.¹⁹¹ Det kan alltså konstateras att priserna på liftkort i genomsnitt ökade med ca 10 procentenheter mer än förändringen i KPI. Prisförändringen överstiger KPI-förändringen med knappt 9 procentenheter om Säfsens skidanläggning exkluderas.

TABELL 23 GENOMSnittligt pris per skiddag i elva europeiska länder
SKIDSÄSONGERNA 06/07–10/11 (€)

	06/07	07/08	08/09	09/10	10/11
Andorra	21,79	20,83	20,18	20,74	20,58
Finland	15,21	15,73	15,77	17,11	16,62
Frankrike	19,11	18,56	19,08	19,43	19,89
Italien	16,27	16,79	15,68	22,70	24,33
Norge	16,76	18,67	15,50	17,65	16,32
Schweiz	17,76	18,71	19,41	21,23	23,71
Slovenien	12,51	11,92	11,94	13,73	14,68
Spanien	24,81	18,00	19,21	20,15	20,43
Sverige	12,83	13,21	13,86	15,29	16,51
Tyskland	11,47	11,80	14,14	14,60	15,49
Österrike	17,58	19,07	20,50	21,28	22,49
Genomsnittligt pris	17,71	18,03	18,51	20,29	21,35

Källa: Fianets statistik erhållen från SLAO.

Genomsnittspriset per skiddag i Sverige uppgick till knappt 73 procent av motsvarande europeiska genomsnittspris säsongen 2006/07. Denna siffra hade ökat till 77 procent säsongen 2010/11. Trots detta kan konstateras att de svenska priserna fortfarande är bland de lägsta i Europa.

Förklaringar till prisutvecklingen

Priset på liftkort har ökat med mer än KPI-förändringen under de senaste åren. Prisutvecklingen på liftkort mellan säsongerna 2006/07 och 2010/11 kan tänkas bero på flera saker, vilka redogörs för nedan.

Liksom var fallet för djurparkerna är det troligt att prisförändringen för liftkort på längre sikt inkluderar både pris- och kvalitetsförändringar. Skidanläggningarna investerar årligen stora belopp för att utveckla liftsystemen och systemen för snöproduktion. Inför säsongen 2010–2011 investerades knappt

¹⁹¹ Se bil. 2. Inflationen 2006–2011: $(311,43 - 284,22) / 284,22 = 9,57\%$, Inflationjusterad mervärdesskattesänkning: $1,0957 * (1 - 0,054) = 1,0365$, dvs. ca 3,7 %.

en miljard kronor i lifftar, nedfarter och snösystem, samt annan infrastruktur och boende. Inför säsongen 2011–2012 planerar landets skidanläggningar för nyinvesteringar på knappt 900 miljoner kronor. Skidanläggningarnas resultat varierar också kraftigt över åren, vilket till stor del beror på när nyinvesteringar genomförs, men också längden på skidsäsongen respektive år.¹⁹² Uppskattningsvis brukar två tredjedelar av investeringarna gå till boende och infrastruktur, medan den resterande tredjedelen går till system för snöproduktion, lifftar och nedfarter.

Investeringar i förbättrad kvalitet och utökad kapacitet i liftsystemen berättigar, enligt SLAO, att skidanläggningarna tar ut ett högre pris då de erbjuder en bättre produkt. Sedan momsskattesänkningen har t.ex. Lofsdalen investerat i en ny sexstollift för ca 30 miljoner kronor. Denna investering ska ställas i relation till deras årliga omsättning som uppgår till ca 20 miljoner kronor. Liftkortspriserna höjdes som en konsekvens av investeringen, men ledde också till en stor kvalitetshöjning i anläggningen. Den förbättrade liftkapaciteten åskådliggörs också av att antalet skiddagar i de 50 mest besökta anläggningarna ökade med nästan 17 procent mellan säsongerna 2006/07 och 2010/11.¹⁹³

Ett annat mått som indikerar att den genomsnittliga kvaliteten vid skidanläggningarna har höjts är att antalet anställda ökade relativt kraftigt mellan säsongerna 2006/07 och 2010/11. I bilaga 10 visas antalet årsarbetskrafter samt antalet fast- och säsongsanställda vid olika skidanläggningar. Under perioden ökade antalet fast anställda med 20,6 procent, antalet säsongsanställda med 22,7 procent och antalet årsarbetskrafter med 3,3 procent. Dessa siffror visar på den kapacitetsutbyggnad som har gjorts bl.a. i utökade system för snöproduktion, lifftar och nedfarter.

En annan delförklaring är att de branschspecifika kostnaderna har ökat mer än den allmänna prisutvecklingen för varor och tjänster. Branschens största kostnader är för el och löner. Lönerna har stigit med ca 1,5–2,0 procent per år, medan kostnaden för el (fasta och rörliga avgifter) har stigit relativt kraftigt. För driften av liftsystemen utgår det pris som gäller för hushållskunder, medan produktion av konstsnö klassificeras som industriell verksamhet. Det förekommer ingen systematik bland skidanläggningarna avseende längden på elavtalen. Skidanläggningarna har rörliga avtal, fasta avtal på ett, två eller tre års sikt, terminskontrakt etc. Förändringen av det genomsnittliga elpriset bedöms därför vara tillräckligt för att bedöma hur skidanläggningarnas kostnader har utvecklats. Elpriser för hushållskunder har under perioden 2007-11 gått upp med i genomsnitt 28,1 procent.¹⁹⁴ Kostnaden för elpris till industrikunder har under samma period gått upp med 45,8 procent.¹⁹⁵ I totalpriset för

¹⁹² I bil. 9 redogörs för resultat efter avskrivningar vid olika skidanläggningar säsongerna 2005/06 till 2010/11.

¹⁹³ SLAO (2007) och SLAO (2011).

¹⁹⁴ Se avsnitt 4A i SCB (2011). Siffrorna avser typkundsgrupp DE med en årlig konsumtion som överstiger 15 000 kWh.

¹⁹⁵ Se avsnitt 4B i SCB (2011). Siffrorna avser typkundsgrupp ID med en årlig konsumtion på 2 000 – <20 000 MWh. Flertalet skidanläggningar bedöms till denna typ-

elkunden ingår elenergipris (inklusive elcertifikatpris), elnätpris, skatt och moms.

TABELL 24 ELKOSTNADERNAS ANDEL AV DE TOTALA KOSTNADERNA SÄSONG-
ERNA 2006–07 OCH 2010–11

	2006–07	2010–11	
	Elkostnadernas andel av de totala kostnaderna (%)	Elkostnadernas andel av de totala kostnaderna (%)	Förändring mellan 2006/07 och 2010/11 (%)
Branäs/Kungsberget	6,2	5,5	-0,7
Idre Fjäll	17,0	19,5	+2,5
Hemavan/Tärnaby	14,7	15,2	+0,5
Hovfjället	26,0	29,0	+3,0
Järvsöbacken	7,0	7,0	0
Orsa Grönklitt	23,6	29,6	+6,0
Romme	5,0	8,0	+3,0
Säfsen	8,5	9,5	+1,0
Tännadalen	10,0	14,5	+4,5
Genomsnittlig förändring			+2,2

Källa: Statistik erhållen från SLAO och dess medlemsföretag.

Elkostnadernas andel av de totala kostnaderna har ökat med i genomsnitt 2,2 procent mellan säsongerna 2006–07 och 2010–11 för de nio anläggningar som redovisas i tabell 24.¹⁹⁶ Relativt stora skillnader i kostnadsutveckling kan noteras mellan anläggningarna. Detta kan antas bero på vilken typ av avtal som skidanläggningen i fråga har valt, dvs. fast eller rörligt pris. Elkostnadernas andel av de totala kostnaderna har till och med minskat hos en anläggning. De höga elkostnaderna medförde att flera anläggningar, däribland Branäs/Kungsberget, valde att investera i mer energieffektiva snösystem. Dessa investeringar ökade i stället företagets kostnader i form av räntor och avskrivningar. Siffrorna som anges i tabellen ovan är sannolikt därför en underskattning av den kostnadsökning som branschen har fått på grund av ökande elkostnader.

6.4.5 Måluppfyllelse med mervärdesskattesänkningen

Syftet med den senaste justeringen av momsskattesatsen på transport i skidliftar var, som redovisades ovan, att likställa skattebehandlingen som gällde för persontransporter i övrigt samt för idrott. Syftet med sänkningarna av skattesatsen som gjordes i början av 1990-talet var mer specifikt, nämligen att

kundsgrupp, t.ex. konsumerade Lindvallen/Högfjället 5 800 MWh och Tandådalen/Hundfjället 4 600 MWh under 2011.

¹⁹⁶ Elkostnadernas andel av de totala kostnaderna varierar kraftigt mellan skidanläggningarna. Detta kan antas bero på olika sätt att redovisa uppgifterna, dock bedöms relationen stämma varför uppgifterna trots detta är användbara.

stimulera turismen och därmed stärka den svenska turistnäringens konkurrenskraft. De svenska skidanläggningarna har haft i princip en oförändrad marknadsandel relativt utländska skidanläggningar sedan momssänkningen genomfördes. Totalt åkte 300 000 svenska utförsåkare skidor i Norge och i övriga utlandet, framför allt alperna, den senaste skidsäsongen. Denna siffra har inte förändrats under perioden 2006/07–2010/11. Under samma tidsperiod minskade antalet utförsåkare som åkte i Sverige från 1,9 miljoner till 1,8 miljoner. Värt att notera är att totalt 2,1 miljoner utförsåkare utnyttjade de svenska skidanläggningarna 2009. Inkommande skidturism från Danmark, Norge, Finland och Ryssland-Baltikum motsvarade således ungefär den svenska utlandsturismen.¹⁹⁷ De svenska skidanläggningarnas andel av det totala antalet skiddagar i förhållande till tolv europeiska länder uppgick till precis över 4 procent säsongerna 2006/07 och 2010/11. Detta indikerar att de svenska skidanläggningarna har behållit sin konkurrenskraft mellan dessa år.¹⁹⁸

¹⁹⁷ Statistik från SLAO rörande branschens internationella samarbetsorganisation Fjanet.

¹⁹⁸ Information från SLAO samt SLAO (2011).

7 Gruppens slutsatser och iakttagelser

Enhetlig beskattning utgör alltjämt huvudprincipen i skattesystemet

Skatteutskottets uppföljnings- och utvärderingsgrupp konstaterar inledningsvis att principen om enhetlig beskattning alltjämt utgör en av huvudprinciperna för det svenska skattesystemet. Alltsedan början av 1990-talet har man dock infört flera undantag från en enhetlig mervärdesskattesats. Dessa undantag har beslutats med hänvisning till att de ska gynna vissa grupper i samhället, skapa sysselsättning etc. Det är emellertid, enligt gruppens mening, viktigt att skattesystemet i grunden upplevs som rättvist och enkelt för bl.a. näringsidkare. Användandet av en normalskattesats för flertalet varor och tjänster bidrar till att skapa en sådan trovärdighet.

Det finns behov av att tydliggöra användningen av den kompletterande jämförelsenormen optimal beskattning

Skatteutskottet har tidigare betonat att enhetlig beskattning utgör den grundläggande normen för regeringens skatteutgiftsredovisning. Regeringen för i skatteutgiftsredovisningen för 2011 en diskussion om skatteutgifter relaterade till koldioxidskatten. Det är inte helt entydigt, delvis på grund av avsnittets placering i skrivelsen, huruvida detta är att betrakta som en del av regeringens arbete med att utveckla grunderna för jämförelsenormen optimal beskattning. Gruppen vill här peka på vikten av att detta arbete tas upp av regeringen i kommande års skatteutgiftsredovisningar. Det vore värdefullt om regeringen redogör för andra skatteutgifter med utgångspunkt från normen optimal beskattning då det skapar en bättre förståelse för de undantag från en enhetlig beskattning som riksdagen har beslutat. Ett syfte med att utveckla skatteutgiftsredovisningen är att den ska kunna användas som ett verktyg i budgetarbetet, samt vid beslut om nya eller förändrade skatteregler. Ett sådant utvecklingsarbete skulle utgöra ett komplement till den nuvarande redovisningen.

Den genomsnittliga normalskattesatsen i EU närmar sig den svenska nivån

Det kan konstateras att det faktiska uttaget av mervärdesskatteintäkter i förhållande till de potentiella intäkterna om standardskattesatsen hade tillämpats på all slutlig konsumtion ökade kraftigt i Sverige jämfört med andra länder och OECD-genomsnittet mellan åren 1992 och 2005. Ett flertal EU-länder har emellertid höjt eller beslutat att höja mervärdesskattesatserna under de senaste åren. Den genomsnittliga normalskattesatsen har ökat med ca 1 procentenhet den senaste femårsperioden till knappt 21 procent för EU-15 och EU-25. Om denna utveckling fortsätter innebär det, enligt gruppen, att risken för konkurrenssnedvridningar på grund av kraftigt divergerande skattesatser jämfört med andra länder kommer att minska.

Det är viktigt att dra lärdomar av hur mervärdesskattesystemet fungerat i andra länder

Det är viktigt att uppmärksamma hur olika länder har valt att konstruera sina skattesystem. Det finns sannolikt lärdomar att ta till sig i ett framtida arbete med att utveckla eller förändra det svenska mervärdesskattesystemet både vad gäller problem och möjligheter som kan identifieras framför i allt andra EU-länder. Som framkom i rapporten är Danmark i princip det enda EU-landet som har valt att tillämpa en normalskattesats för flertalet varor och tjänster. Detta förefaller bidra till att skapa ett robust system som lättare kan stå emot yttre förändringstryck, t.ex. propåer från näringslivet att sänka skattesatsen av rättvise- och konkurrensskäl. Enligt gruppens mening förefaller det finnas en politisk samsyn över partigränserna i både Danmark och Sverige om vikten av att tillämpa en enhetlig mervärdesskattesats.

Det är viktigt att aktivt följa kommissionens arbete med att förändra EU:s mervärdesskattesystem

Skatteutskottet välkomnar kommissionens översyn av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Som utskottet tidigare har påtalat finns det goda skäl som talar för ett skattesystem med så få nationella undantag och avvikelser som möjligt. Nationella undantag och områden med reducerade skattesatser bör löpande utvärderas för att säkerställa att konkurrensen inte snedvrids, inte komplexiteten ökar samt för att undersöka om den väntade effekten uppnåtts. Politiska önskemål i form av t.ex. sociala skäl och en önskan att påverka konsumtionen och sysselsättningen kan förekomma i EU:s medlemsländer. Det måste då finnas en möjlighet till flexibilitet för enskilda medlemsländer att tillämpa reducerade skattesatser. Gruppen konstaterar att det är viktigt att Sverige på ett aktivt sätt arbetar för att ett reviderat momsdirektiv utformas på ett sätt som i högre utsträckning än i dag begränsar användningen av reducerade momssatser, samtidigt som det medger utrymme för nationell flexibilitet.

Det är viktigt att följa upp och utvärdera beslut om att frånga principen om enhetlig beskattning

Vanligtvis utvärderas effekterna av direkta stöd till företag och hushåll. Det är inte lika vanligt att effekterna av reformer som påverkar skatteutgifterna utvärderas. Gruppen vill framhålla vikten av att regeringen i framtiden regelmässigt genomför utvärderingar av reformer som påverkar skatteutgifterna. Ett sådant arbete bedöms vara intressant för att nå en fördjupad förståelse för hur reformer inom t.ex. mervärdesskatteområdet påverkar olika intressenter. Det kan konstateras att effekterna av att sänka mervärdesskattesatsen för tillträde till djurparker och transport i skidliftar inte tidigare har utvärderats. Vidare fastställdes inga tydliga mål med respektive mervärdesskattesänkning, vilket komplicerar arbetet med att utvärdera resultatet av reformen.

Det bör poängteras att utskotten enligt den nuvarande riksdagsordningen ansvarar för att följa upp och utvärdera riksdagsbeslut. Detta ställer krav på att eventuella framtida reformer inom skatteområdet har fastställda och där-

med uppföljningsbara mål. Detta är en nödvändig förutsättning för att utskottet ska kunna fatta väl underbyggda beslut. I sammanhanget bör nämnas att målet med att sänka skatten på restaurang- och cateringtjänster är att öka den varaktiga sysselsättningen. Utskottet noterar att regeringen avser att noga följa upp reformens effekter på priser och sysselsättning m.m.¹⁹⁹ Ett flertal myndigheter, bl.a. Skatteverket, har fått i uppdrag att utvärdera reformen.

En utvärdering av två av de senaste besluten om att frångå principen om enhetlig beskattning

Prisutvecklingen i de båda branscherna har studerats för att utröna hur den genomsnittliga prisförändringen för inträde till djurparker och liftkort har förhållit sig till förändringen i den allmänna prisutvecklingen. Redovisningen av hur priserna har utvecklats efter momssänkningen är baserad på den prisstatistik som företag verksamma inom branscherna har skickat in. En kostnadsökning för företagen motsvarande konsumentprisindex (KPI) samt en oförändrad marginal vid försäljningen av liftkort eller entré till djurparker innebär att hela mervärdesskattesänkningen kommer konsumenterna till godo. KPI är det mest använda måttet för den allmänna prisutvecklingen i samhället. Indexet mäter hur konsumentpriser i genomsnitt utvecklar sig för hela den privata inhemska konsumtionen, t.ex. gäller det livsmedel, boende, transporter och rekreation. Om andra prisindex hade använts skulle de med största sannolikhet ha påverkat utfallet i beräkningarna. Den allmänna acceptansen för KPI motiverar emellertid att måttet används som en bas för beräkningarna av prisutvecklingen. Utrymme ges att förklara möjliga orsaker till varför prisutvecklingen i en bransch avviker från KPI. Denna utvärdering görs med utgångspunkt från de indikatorer, t.ex. sysselsättning, som regeringen har valt som mått för att fastställa om en skatteutgift är effektiv eller inte.

Prisförändringar efter beslutet att reducera momsskattesatsen för tillträde till djurparker och transport i skidliftar.

Det kan konstateras att priserna i de båda branscherna har ökat snabbare än förändringen i den allmänna prisutvecklingen. Utvärderingen pekar på att stora variationer vad gäller prisutvecklingen kan förekomma mellan företagen inom en bransch. I enstaka fall har enskilda företag exkluderats från beräkningarna då de uppvisar en prisförändring som starkt avviker från de andra företagen i branschen.

Det framgår att entrépriserna till djurparker har ökat snabbare jämfört med kostnaden för liftkort, dock skiljer sig jämförelseperioden åt. Förändringen i entrépris till djurparker mellan åren 2001–10 överstiger klart KPI-ökningen under samma period. Under granskningsperioden 2001–02 ökade priserna med knappt 11 procent för vuxna och 13 procent för barn och ungdomar, vilket ska jämföras med att priserna behövde sjunka med 13,4 procent för ett fullt prisgenomslag för konsumenterna. På längre sikt, i detta fall perioden 2001–10, ökade entrépriserna med över 80 procent för både vuxna och barn

¹⁹⁹ Yttrande 2011/12:SkU1y.

och ungdomar. Priserna skulle ha behöva sjunkit med 4 procent under perioden för att skattesänkningen skulle ha kommit djurparksbesökarna till godo. Förändringen i pris på liftkort överstiger också KPI-ökningen, även om ökningen är på en betydligt lägre nivå. Sänkningen av moms-kattesatsen fick ett fullt genomslag i konsumentpriserna mellan säsongerna 2006/07 och 2007/08, dvs. priserna utvecklades i paritet med den inflationsjusterade mervärdesskattesänkningen. Mellan säsongerna 2006/07 och 2010/11 ökade priset på liftkort med i genomsnitt 14 procent. För att nå fullt prisgenomslag för konsumenterna skulle priserna ha ökat med knappt 4 procent. Gruppen kan således konstatera att prisförändringen på liftkort överstiger den allmänna prisutvecklingen med ca 10 procent.

Prisstatistik indikerar att ingen av branscherna förefaller ha tagit tillfället i akt och ökat sina marginaler året innan beslutet att reducera mervärdesskattesatserna trädde i kraft. Året innan skattnedsättningen började gälla ökade priserna på liftkort med 0,7–2,1 procent, medan entrépriserna till djurparker i stället minskade något.

Förklaringar till prisutvecklingen i de två branscherna

Gruppen noterar betydande skillnader mellan branscherna vad gäller moms-sänkningens genomslag i priserna. Den naturliga frågan att ställa är huruvida branscherna har förbättrat sina marginaler, eller finns det andra förklaringar till prisutvecklingen? Det är viktigt att komma ihåg att utvärderingen avser olika tidsperioder. Prisutvecklingen för entré till djurparker avser en dubbelt så lång tidsperiod som den för liftkortet för utförsäkning. Över en längre tidsperiod är det troligt att en bransch och de enskilda företagen genomgår större strukturella förändringar, som kan förändra kostnadsläget i branschen. En annan förklaring är branschens relation till momsreformen.²⁰⁰ Svenska Liftanläggningars Organisation (SLAO) och dess medlemmar arbetade aktivt för att moms-kattesatsen för transport i skidliftar skulle sänkas, medan sänkningen av momsen inte drevs på ett lika aktivt sätt av djurparkerna. Detta kan tänkas ha bidragit till att skidanläggningarna sänkte sina priser på liftkort i betydligt högre utsträckning än djurparkerna.

De branschspecifika kostnaderna har för båda branscherna sannolikt ökat mer än motsvarande förändring i KPI. Delar av moms-kattesänkningarna har sannolikt gått till att täcka ökade branschspecifika kostnader.

För djurparkerna handlar det om att myndighetskraven rörande artskydd, djurskydd, smittskydd och arbetsmiljö ökar och om tvingande branschnormer som driver upp kostnaderna. De branschspecifika kostnaderna har ökat för skidanläggningarna delvis beroende på ökande elpriser. Av underlaget framgår det att elpriserna ökade mer än den allmänna prisutvecklingen. Elpriserna för hushålls- respektive industrikunder gick upp med 28 respektive 46 procent under perioden 2007–11. Under samma period ökade KPI med lite mer än 7 procent. Ökningen i elpris innebär att elkostnadernas andel av de totala kost-

²⁰⁰ Samma omständighet lyfts fram av Bokpriskommissionen som en förklaring till varför prisgenomslaget skiljde sig åt mellan olika segment inom bokbranschen.

naderna har ökat med lite mer än 2 procent under denna period. Den kraftiga uppgången i elpris innebar att skidanläggningar investerade i energieffektiva-re snösystem, vilket ökade dessa företags ränte- och avskrivningskostnader.

En annan tänkbar förklaring till prisutvecklingen i branscherna är att prisförändringen för de båda branscherna inkluderar en kvalitetseffekt, dvs. den nytta som liftkortet eller entrén till en djurpark genererar är av en högre kvalitet och värderas därmed högre av konsumenten i dag jämfört med när mervärdesskattesatsen sänktes. Det har inte varit möjligt att isolera prisförändringen från kvalitetsförändringen i denna utvärdering. Den sannolikt högre kvaliteten åskådliggörs av att företag från de båda branscherna har genomfört stora investeringar under perioden från det att momsskattesänkningen trädde i kraft till dags dato. För skidbranschens del innebär det utökade system för snöproduktion, liftar och nedfarter, medan det för djurparkernas del innebär t.ex. fler djur och större djurhägn och fler andra attraktioner. En annan indikator som visar att kvaliteten har höjts är att antalet anställda har ökat kraftigt i de båda branscherna. I skidanläggningarna har både antalet fast anställda och säsonganställda ökat med mer än 20 procent, medan antalet anställda ökade med över 30 procent i djurparkerna. Dessutom ökade antalet skiddagar i de 50 mest besökta anläggningarna med ca 17 procent under perioden 2006/07–2010/11. En lika stor ökning av antalet besökare kan observeras för djurparkerna mellan åren 2001 och 2010.

Dessa förklaringar innebär sammantaget att det inte går att utesluta att priserna för liftkort har utvecklats i nivå med hur branschens faktiska kostnader har utvecklats under perioden 2001–10. Samma utsaga gäller emellertid inte för djurparkerna där entrépriserna har gått upp kraftigt sedan momsskattesänkningen. Djurparkerna har under den senaste tioårsperioden genomfört stora investeringar och genomgått större strukturella förändringar relativt skidanläggningarna. Trots att det inte går att kvantifiera förefaller det troligt att kvalitetseffekten står för en stor del av prisuppgången på entrépriserna till djurparker. Det är inte ovanligt för enskilda parker att dessa investeringar har överstigit genererade vinster under samma period, dvs. höjningen av entrépriserna har återinvesterats i verksamheten.

Sänkningen av skattesatserna har inte skapat några nya gränsdragningsproblem

Enligt Skatteverket har sänkningen av skattesatserna inte lett till någon ökad skattebörda för verket eller nya gränsdragningsproblem m.m. i de båda analyserade branscherna. Mervärdesskattesatsutredningen kom fram till att den lägre skattesatsen för tillträde till djurparker hade skapat få konkreta avgränsnings- och tillämpningsproblem, även om botaniska trädgårdar som bedrev en jämförbar verksamhet särbehandlades. Slutsatsen i denna studie är att det inte förefaller finnas något skattemässigt behov hos de botaniska trädgårdarna att reducera momsens. Detta innebär att sänkningen av skattesatsen för tillträde till djurparker inte förefaller ha skapat några nya gränsdragningsproblem.

Mervärdesskattesatsutredningen menade att en sänkning av skattesatsen för transport i skidliftar de facto skulle minska de avgränsnings- och tillämpningsproblem som finns, eftersom skidbranschen då skulle likställas med övriga idrotter. Gruppen kan konstatera att sänkningarna av skattesatserna sammantaget förefaller ha bidragit till att minska gränsdragningsproblemen när det gäller transport i skidliftar.

Referenser

Skriftligt material

Betänkande 1999/2000:SkU21 *Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter m.m.*

Betänkande 2001/02:SkU18 *Allmänna motioner om mervärdesskatt*

Betänkande 2009/10:SkU3 *Riksrevisionens styrelses redogörelse om regeringens redovisning av skatteuppskov*

Betänkande 2009/10:SkU37 *Redovisning av skatteutgifter*

Betänkande 2010/11:SkU19 *Allmänna motioner om mervärdesskatt*

Betänkande 2010/11:SkU33 *Redovisning av skatteutgifter*

Betänkande 2010/11:SkU108 *Redovisning av skatteutgifter*

Copenhagen Economics (2007) *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union – final report*, 6503 DG TAXUD

Direktiv 1990:44 *Kommittédirektiv: Utvärdering av 1990–91 års skattereform*

Direktiv 2000:51 *Kommittédirektiv: Internationaliseringens betydelse för svenska skattebaser och framtida skattestruktur*

Direktiv 2002:141 *Kommittédirektiv: Översyn av reglerna om reducerade mervärdesskattesatser*

Direktiv 2004:154 *Kommittédirektiv: Tilläggsdirektiv till Mervärdesskattesatsutredningen (Fi 2002:11)*

Direktiv 2010:132 *Kommittédirektiv: Utredning om sänkt mervärdesskattesats för vissa tjänster*

Europeiska kommissionen (2007a). *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT rates other than standard VAT rates*, COM(2007) 380 final

Europeiska kommissionen (2007b). *Commission Staff Working Document – Accompanying document to the: Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EEC with regard to certain temporary provisions concerning rates of value added tax and communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT rates other than standard VAT rates*, SEC(2007) 910

Europeiska kommissionen (2010). *Grönbok om mervärdesskattens framtid – Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem*, 1 december 2010, KOM (2010) 695

Europeiska kommissionen. (2011a). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, taxud.c.1(2011)39295 – EN

- Europeiska kommissionen (2011b). *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market*, COM(2011) 851 final
- Europeiska kommissionen (2012). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, taxud.c.1(2012)134284 – EN
- Faktapromemoria 2010/11:FPM87 *Grönbok om mervärdesskattens framtid*
- Finansdepartementet 2000/2541: *Ärende (yttrande från remissinstanser. Finansdepartementets interna promemoria) angående proposition (prop. 2000/01:23) om sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker m.m.*
- Finansdepartementet 2001/3371: *Skrivelse om budgetförhandlingar – mervärdesskatt på skidlifverksamhet*
- Finansdepartementet 2002/418: *Brev och sakkunnighetsutlåtande avseende mervärdesbeskattning av skidlifvar från Svenska Lifanläggningars Organisation*
- Finansdepartementet 2005/3322: *Remissammanställning – Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt? (SOU 2005:57)*
- Finansdepartementet 2011/1663: *Promemoria – Underlag inför besök i skatteutskottet torsdagen den 7 april 2011*
- Finansdepartementet 2011/2686: *Brev till generaldirektoratet för skatter och tullar 2011-05-30 avseende kommissionens grönbok om mervärdesskattens framtid*
- Finanspolitiska rådet (2011). *Svensk finanspolitik*, Finanspolitiska rådets rapport 2011
- Häkkinen Skans I. & Kosonen T. (2011). *Sänkt moms på frisörverksamhet och restauranger i Finland: Blev det verkligen lägre priser och högre sysselsättning?.* Ekonomisk debatt nr 5 2011 årgång 39, s. 5–16
- Institutet för näringslivsforskning (2009). *Skatter och snedvridning av konkurrensen*, underlagsrapport till konkurrensverket
- Johansson P. (2011). *Den politiska momsdebatten i Sverige efter 1990*, Institutet för framtidsstudier, arbetsrapport 2011 nr. 11
- Lagrådsremiss (2011). *Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster*
- Luftfartsverket (2004). *Avseende förutsättningar för och effekter av att beskatta luftfartens bränsle inom ramen för det nya energiskattedirektivet – Regeringsuppdrag 2004*, diarienummer: LFV 2003-5426-051
- OECD (2008). *Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration issues*
- Proposition 1989/90:111 *om reformerad mervärdeskatt m.m.*
- Proposition 1997/98:1, bilaga 6, *1990–91 års skattereform – en värdering*

- Proposition 2000/01:23 *Sänkt mervärdesskatt på tillträde till djurparker, m.m.*
- Proposition 2006/07:1 *Budgetpropositionen för 2007*
- Proposition 2010/11:1 *Budgetpropositionen för 2011*
- Proposition 2010/11:40 *En reformerad budgetlag*
- Proposition 2010/11:100 *2011 års ekonomiska vårproposition – Förslag till riktlinjer*
- Proposition 2011/12:1 *Budgetpropositionen för 2012*
- Ramsey F. (1927). *A Contribution to the Theory of Taxation*, Economics Journal 27(145)
- Riksdagsskrivelse 2001/02:199
- Riksrevisionen (2007) *Regeringens beredning och redovisning av skatteutgifter*, RiR 2007:3
- Riksrevisionen (2009a) *Efter skattereformen – En genomgång av svensk skattepolitik 1992–2009*, underlagsrapport till Riksrevisionen, delrapport 1
- Riksrevisionen (2009b) *Skatter på modet – Internationella trender på skatteområdet*, underlagsrapport till Riksrevisionen, delrapport 2
- Riksrevisionen (2010) *Enhetlig beskattning?*, RiR 2010:11
- Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
- Rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser
- SCB (2011). *Prisutveckling på el och naturgas samt leverantörsbyten, tredje kvartalet 2011*, EN 24 SM 1104
- SFS 1994:200, *Mervärdesskattelag*
- SFS 2005:807, *Lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting*
- SFS 2011:203, *Budgetlag*
- Skatteverket (2006). *Skatteverkets ställningstaganden – Vissa frågor om mervärdesskatt i museiverksamhet*, dnr/målnr/löpnr: 131 483423-05/111
- Skatteverket (2010a). *Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok 2010*
- Skatteverket (2010b). *Moms inom kulturområdet*, SKV 562 utgåva 4, april 2010
- Skatteverket (2011a) *Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok 2011*
- Skatteverket (2011b) *Remiss av Grönbok om mervärdesskattens framtid – Ett enklare, stabilare och mera effektivt mervärdesskattesystem KOM (2010) 695 slutlig*, Dnr/målnr/löpnr: 131 838857-10/112
- Skatteverket (2011c) *Sänkt restaurang- och cateringmoms – Delbetänkande av utredningen om sänkt moms på vissa tjänster (SOU 2011:24)*, dnr/målnr/löpnr: 131 218580-11/112

- Skrivelse 2007/08:123 *Redovisning av skatteutgifter 2008*
 Skrivelse 2008/09:183 *Redovisning av skatteutgifter 2009*
 Skrivelse 2009/10:195 *Redovisning av skatteutgifter 2010*
 Skrivelse 2010/11:108 *Redovisning av skatteutgifter 2011*
 SOU 1994:31 *Vissa mervärdeskattefrågor III – kultur m.m.*
 SOU 1995:104 *Skattereformen 1990–1991 – En utvärdering*, Kommittén för utvärdering av skattereformen
 SOU 2001:50 *Kontroll i kommunkontosystemet*
 SOU 2002:47 *Våra skatter?*, betänkande från Skattebasutredningen
 SOU 2005:12 *Bokpriskommissionen*, slutrapport
 SOU 2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*, delbetänkande från Mervärdesskattesatsutredningen
 SOU 2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*, delbetänkande från Mervärdesskattesatsutredningen, bilagedel
 SOU 2006:90 *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt*, slutbetänkande av Mervärdesskattesatsutredningen
 SOU 2011:24 *Sänkt restaurang- och cateringmoms*, delbetänkande av utredningen om sänkt moms på vissa tjänster
 SOU 2011:70 *Sänkt moms på vissa tjänster?*, slutbetänkande av utredningen om sänkt moms på vissa tjänster
 Sveriges Kommuner och Landsting (2010). *Kommunernas moms – ett häfte om kommunkontosystemet*
 Utlåtande 2010/11:SkU25 *Grönbok om mervärdesskattens framtid*
 Yttrande 2010/11:SkU1y *Skattefrågor i budgetpropositionen för 2011*
 Yttrande 2011/12:SkU1y *Skattefrågor i budgetpropositionen för 2012*

Övrigt

- IAAPA (2009). International Association of Amusement Parks and Attractions, Europe: *European Legislative Issues of Importance to the Attractions Industry*, Bryssel September 2011
 IAAPA (2011). International Association of Amusement Parks and Attractions, Europe: *Visitor Attractions: A driving force in the European tourism industry – A European Manifesto*, augusti 2011
 Svenska Djurparksföreningen (2005). *Remissvar på Betänkande av Mervärdesskatteutredningen (SOU 2005:57)*
 Svenska Lifanläggningars Organisation, SLAO (2007): *Skidata Sverige 2006–2007*
 Svenska Lifanläggningars Organisation, SLAO (2008). *Skidata Sverige 2007–2008*

Svenska Liftanläggningars Organisation, SLAO (2009). *Skiddata Sverige 2008–2009*

Svenska Liftanläggningars Organisation, SLAO (2010). *Skiddata Sverige 2009–2010*

Svenska Liftanläggningars Organisation, SLAO (2011). *Skiddata Sverige 2010–2011*

Öresundsposten (2007), ”Dagskortet blev 15 kronor billigare”, 2007-01-05

Information, intervjuer, studiebesök m.m.

Bergianska trädgården i Stockholm, underlag från organisationen samt telefonsamtal 2011-11-30 och 2011-12-01

Finansdepartementet, intervju, 2011-11-25

Fredriksdals trädgårdar i Helsingborg, telefonsamtal 2011-11-25

Frösö Djurpark, telefonsamtal 2011-12-09

Föreningen Sveriges Offentliga Tropikanläggningar (FSOT), underlag från organisationen samt telefonsamtal 2011-09-20 och 2011-11-29

Göteborgs botaniska trädgård, telefonsamtal 2011-11-29

Lunds universitet botaniska trädgård, telefonsamtal 2011-11-30

Skatteministeriet i Danmark, intervju 2012-02-02

Skatteverket, intervju 2012-01-13

Svenska Djurparksföreningen, underlag från organisationen, telefonsamtal samt intervju 2011-11-18

Svenska Liftanläggningars Organisation (SLAO) underlag från organisationen, branschmöte 2012-02-16, telefonsamtal samt intervjuer 2011-09-19, 2012-03-14

Svenska Nöjesparksföreningen, underlag från organisationen samt telefonsamtal 2011-11-29

Uppsala linneanska trädgårdar, telefonsamtal 2011-12-05

Webbplatser

Bergianska trädgården i Stockholm

<http://www.bergianska.se/>

Dagens Nyheter, 2007-01-05, *Billigare liftkort efter momssänkning*

<http://www.dn.se/ekonomi/billigare-liftkort-efter-momssankning>

Europeiska kommissionen, pressmeddelande, *Moms på posttjänster: Kommissionen inleder andra skedet i förfarandet om fördragsbrott mot Tyskland, Storbritannien och Sverige*, IP/07/1164

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/1164&format=HTML&aged=1&language=SW&guiLanguage=en>

Finansdepartementet, pressmeddelande, *Finansministern välkomnar förslag om halverad moms på restaurang- och cateringtjänster*
<http://www.regeringen.se/sb/d/14482/a/163668>

Svenska Dagbladet, debattartikel av Anders Borg, finansminister och Annie Lööf, näringsminister i Brännpunkt dem 3 november 2011: *Restaurangmomsen ska noga följas upp*
<http://www.regeringen.se/sb/d/3213/a/179402>

Fredriksdals trädgårdar i Helsingborg
<http://www.fredriksdal.se/>

Göteborgs botaniska trädgård
http://www.gotbot.se/Kultur_Default.aspx?id=54674

Göteborgsposten, debattartikel, *Sänk momsen för nöjesparker*
<http://www.gp.se/nyheter/debatt/1.632455-sank-momsen-for-nojesparker>

IBFD Tax Research Platform
<http://ip-online2.ibfd.org/kbase/>

Lunds universitet botaniska trädgård
<http://www.botaniskaträdgården.se/>

Malmö botaniska trädgård
<http://www.malmo.se/Medborgare/Idrott--fritid/Natur--friluftsliv/Natur--och-rekreatiomsomraden/Malmo-Botaniska-tradgard.html>

Skatteverket – rättsfall från Regeringsrätten
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/tidigarear/2006/rattsfall2006/6075607604.5.2132aba31199fa6713e800013093.html>

Skistars verksamhetsberättelse 2009–2010
http://www.skistar.com/Documents/Verksamhetsber%c3%a4ttelse/SkiStar_verksamhetsber%c3%a4ttelse_2009-2010.pdf

Statistiska centralbyrån (SCB)
<http://www.scb.se/>

Svenska Djurparksföreningen (SDF)
<http://www.svenska-djurparksforeningen.nu>

Svenska Ekoturismföreningen, *Galen turismmoms i Sverige*
<http://www.ekoturism.org/nyheter/detalj.asp?ID=508>

Svenska Liftanläggningars Organisation (SLAO)
<http://slao.se/>

Uppsala linneanska trädgårdar
<http://www.botan.uu.se/>

Bilaga 1: Skattesatser enligt mervärdesskattelagen (1994:200)

7 kap. 1 § Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,
3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9a kap. 5-7 §§,
4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för
 - a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och
 - b) spritdrycker, vin och starköl.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, unionsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:
 - böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
 - tidningar och tidskrifter,
 - bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
 - musiknoter, samt
 - kartor, inbegripet atlaser, vägkartor och topografiska kartor,
2. omsättning, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 5, 6, 7 eller 10 samt annan omsättning än för egen verksamhet, unionsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 §, allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, unionsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 §, och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,
4. omsättning, unionsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,
5. tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra 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,
7. tillträde till och förevisning av djurparker,
8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,
9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,
10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, och
11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse. *Lag (2011:283)*.

Bilaga 2: Konsumentprisindex (KPI) årsmedeltal totalt, 1980=100 efter tid

År	Index
2000	260,81
2001	267,09
2002	272,85
2003	278,11
2004	279,14
2005	280,41
2006	284,22
2007	290,51
2008	300,50
2009	299,01
2010	302,47
2011	311,43

Källa: SCB.

Bilaga 3: Entrépriser för vuxna (en dag och högsäsong) vid olika djurparker säsongerna 2000 till 2010 (kronor)

År	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Borås Djurpark	95	95	110	110	120	130	140	145	155	165	190
Furu-viksparken	75	75	95	120	120	120	120	140	155	155	165
Havets Hus	50	50	60	65	75	75	80	90	90	95	95
Järvzoo	95	95	95	95	95	160*	160	160	160	175	175
Kolmården Djurpark	195	195	195	195	200	200	215	230	240	245	250
Kolmårdens Tropicarium	70	80	80	80	90	90	90	90	90	90	100
Orsa Björnpark	120	120	125	130	135	140	150	160	180	190	200
Parken Zoo i Eskilstuna	110	110	110	120	120	130	140	150	150	150	160
Skansen	–	60	60	70	70	70	80	90	100	110	120
Skansen Akvariet	60	60	60	60	65	65	70	70	90	90	90
Skånes Djurpark***	–	80	100	120	120	130	130	140	140	160	200
Tropikariet i Helsingborg	40	40	60	60	60	60	60	70	80	90	90
Universeum	–**	110	110	125	135	–	135	135	145	149	155
Ystad Djurpark	55	60	65	70	75	80	90	95	95	105	120

* Priserna avser högsäsong.

* År 2005 tillkom utställning om stora rovdjur i anslutning till entré och i samband med detta justerades priserna.

** Universeum startade sin verksamhet först 2001.

*** Entrékortet innefattar fria återbesök under hela säsongen.

Källa: SDF/information från olika djurparker.

Bilaga 4: Entrépriser för barn och ungdomar (en dag och högsäsong) vid olika djurparker säsongerna 2000 till 2010 (kronor)

År	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Borås Djurpark	65	65	70	70	80	90	100	105	115	125	150
Furuviksparken	50	50	75	85	85	90	90	110	125	125	135
Havets Hus	25	25	30	35	35	40	40	45	45	45	45
Järvzoo	60	60	60	70	70	90	90	90	90	95	95
Kolmården Djurpark	70	70	95	110	115	115	120	120	130	145	150
Kolmårdens Tropicarium	50	50	50	50	60	60	60	60	60	60	60
Orsa Björnpark	65	65	70	75	80	90	100	110	120	130	140
Parken Zoo i Eskilstuna	60	60	60	80	80	100	110	110	110	110	110
Skansen	–	20	20	20	20	20	30	40	40	50	50
Skansen Akvariet	30	30	30	30	30	30	30	40	50	50	50
Skånes Djur- park	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tropikariet i Helsingborg	20	20	30	30	30	30	30	35	40	45	45
Universeum	–*	110	110	125	135	–	95	95	95	99	99
Ystad Djurpark	35	40	45	50	55	60	70	75	75	85	95

* Universeum startade sin verksamhet först 2001.

Källa: SDF/information från olika djurparker.

Bilaga 5: Branschmätt vid olika djurparker säsongerna 2001 till 2010

Bilaga 5: Branschmätt vid olika djurparker säsongerna 2001 till 2010

	Omsättning 2001 (kkr)	Omsättning 2010 (kkr)	Förändring i omsättning 2001-2010 (%)*	Antal ansfällda 2001	Antal ansfällda 2010	Förändring i antal anställda 2001-2010 (%)**	Antal besökare 2001	Antal besökare 2010	Förändring i antal besökare 2001-2010 (%)
Borås Djurpark	26 968	47 846	77,4	54	59	9,3	250 000	269 000	7,6
Furuviksparken	25 700	56 700	120,6	44	51	15,9	268 000	229 000	-14,6
Havets Hus**		7 234	-		8,2	-	104 444	82 918	-20,6
Järvzoo			60	7	11	57,1	65 000	62 000	-4,6
Kolmården Djurpark	103 100	174 000	68,8	136	171	25,7	466 000	543 000	16,5
Kolmårdens Tropicarium	6 800	10 500	54,5	10,5	10,5	0	95 000	132 000	38,9
Orsa Björnpark	3 000	12 618	320,6	27	151	459,3	35 000	150 000	328,6
Parken Zoo i Eskilstuna	32 900	52 400	59,3	63	70	11,1	250 000***	220 000	-12
Skansen	137 683	183 398	33,2	237	234,5	-1,1	1 342 441	1 285 122	-4,3
Skansen Akvariet	14 700	17 800	21,1	9	12	33,3	****	238 789	-
Skånes Djurpark	13 429	18 409	37,1	20	29	45,0	181 962	178 992	-1,6
Tropikariet i Helsingborg	984	7 835	696,2	2	16	700,0	34 978	84 446	238,1
Lutvareun	45 668	95 691	109,5	85	75	-11,8	360 000	520 000	44,4
Ystad Djurpark	1 560	10 400	664,7	1	8	700,0	20 000	60 000	200,0
Totalt	412 292	694 831	68,5	695,5	906,2	30,3	3 462 825	4 055 267	17,1

* Det är osäkert om siffrorna avser brutto- eller nettoomsättning. Flera parker beskriver också annan verksamhet. I ex. nöjepark eller science center. Omsättningen avser: a)h verksamheten och inte bara djurparksverksamheten.

**Siffrorna avser i vissa fall antalet besökare inom hela företaget, dvs. också annan verksamhet än den som djurparksverksamheten.

***Havets Hus: ingick i Lysekils kommunala verksamheter före 2005.

****Per räknaas specificerade besöksstifter för året 2001 fram till 2007 de lve beovende på lns:Blåga rulliner: det lussasystem sort, då användes. Bedömningen för 2001 är att parken hade ca 250 000 besökare, deblis berovende på omfattande antalsverksamhet.

*****Besöksantal saknas för återstående år.

Källa: SDF-information från olika djurparker.

Bilaga 6: Förändrade myndighetskrav och branschnormer som komplicerar och fördyrar djurparkernas verksamhet

Svenska Djurparksföreningen (SDF) menar att de väsentligaste tillkommande kraven i form av nya eller reviderade regelverk, från nationellt implementerade EU-direktiv och förordningar till ämnesrelaterade föreskrifter sedan momsskattesatsen sänktes rör följande områden: djurskydd, smittskydd, artskydd och arbetsmiljö.

Artskydd

Implementerandet av EU:s zoodirektiv genom artskyddsförordningen innebär krav på forskning, folkbildning och naturvård för att få verksamhetstillstånd från länsstyrelsen. Detta godkännande förutsätter i sin tur särskilda tillstånd för att utföra forskning, i form av t.ex. försöksdjurstillstånd och tillstånd från djuretisk nämnd. För att offentligt förevisa djuren i fråga krävs ytterligare ett tillstånd enligt djurskyddslagen (se Djurskydd). För att uppfylla kraven på utbildningsverksamhet har SDF:s medlemsparker investerat åtskilligt i byggnation och personalresurser för olika former av skolverksamhet, inte sällan i kombination med logimöjligheter för lägerskolor och kurser.

Konventionen om handel med hotade arter (Cites) tillämpas genom en egen EU-förordning och innebär kostnader för tillstånd för export och import av djurindivider (mot tredje land även för produkter såsom ägg, sperma, blod, etc.) samt för godkännande av anläggning, beroende på i vilken Cites-bilaga arten i fråga återfinns. Numera krävs även en tidskrävande obligatorisk djurregisterhantering (enligt djurparkstillståndet), med rapportering om alla förändringar i djurbeståndet till länsstyrelsen. Rapportering till Naturvårdsverket krävs vid omhändertagande av statens vilt i samband med t.ex. skyddsjakt eller rehabilitering samt vid tullbeslag och när djurindivider konfiskeras i samband med djurskyddsärenden. Här inverkar även jaktlagstiftningen, liksom vid ansökningar om dispenser för insamling av vilda djur.

Djurskydd

Tillstånd för offentlig förevisning av djur innebär merkostnader i form av tillståndsprovning och inspektion samt kostnader för själva hägnet, för varje ny eller ombyggd anläggning i enlighet med Jordbruksverkets föreskrifter (L 108). En revision av denna föreskrift har aviserats, vilket kan komma att innebära förändrade krav på anläggningar och djurhållning. Godkännande för offentlig förevisning vid nybyggnation måste ofta kompletteras med flera andra tillstånd såsom bygglov, tillstånd till lokala avloppsanläggningar och förprovning av djurstallar.

Den nya transportförordningen innebär krav på utbildning och registrering för godkännande som transportör av djur inom ekonomisk verksamhet, vilket också medför investeringar och driftskostnader för godkända fordon.

Såväl djurskyddslagen som branschens normer ställer också krav på systematiskt arbete och dokumentation av miljö- och beteendebekämpning, vilket inte sällan innebär tillstånd att hålla försöksdjur samt tillstånd från en etisk nämnd. Förslaget till ny djurskyddslag (SOU 2011:75) är nu ute på remiss och kan komma att medföra ytterligare kostnadskrävande åtgärder för djurparkerna.

Smittskydd

Hit hör EU:s direktiv om animaliska biprodukter som tills alldeles nyligen inneburit att djurparker inte tillåts utfodra rovdjur med idisslare (ur djurparkens besättning) som slaktats i parken. Detta möjliggörs nu genom en dispens från direktivet, men har under det gångna decenniet inneburit avsevärt ökade kostnader för externt inköp av foderkött. Som en följd har flera parker investerat i en egen anläggning för slakt av hästar. Epizootilagen reglerar även övrig hantering, transport och destruktion av döda djur, vilket ställer ökade krav med tillhörande merkostnader för denna verksamhet. De s.k. zoonosföreskrifterna avser att förebygga smitta mellan människor och djur och förutsätter ett godkänt hygienprogram med förebyggande åtgärder.

Generellt ökade smittskyddskrav inom EU och nationellt innebär restriktioner för angelägna djurtransaktioner och avelsutbyten, samt avsevärt ökade administrativa kostnader. Detta har lett till att många av SDF:s medlemsparker har investerat i egna karantänsanläggningar. Detta i kombination med investeringar i utökade veterinära resurser förutsätts också för att uppnå s.k. Balaistatus i enlighet med ett relativt nytt smittskyddsdirektiv inom EU.

Beträffande lantbrukets djur och andra domesticerade former påverkas djurparksbranschen lika mycket som det produktionsinriktade lantbruket av ett stort antal specifika regelverk, med tillhörande registreringskrav, smittskyddsprogram, transportdokument m.m.

Arbetsmiljö

Djurparker är en oerhört bred och varierad verksamhet. I princip påverkas branschen av alla delar i arbetsmiljölagen. Arbetsmiljöverkets reviderade föreskrifter om arbete med djur (AFS 2008:17) innebär omfattande allmänna råd och krav på införande av nya säkerhetsrutiner, smittförebyggande åtgärder, skyddsutrustning, utbildad personal, dokumentation och ergonomi, det senare ofta i form av dyr maskinell utrustning. Begränsningen av ensamarbete innebär också utökade personalkostnader för att uppfylla de nya föreskrifterna.

Tvingande branschnormer

De flesta av SDF:s medlemmar tillhör den europeiska djurparksorganisationen Eaza och flera svenska parker som ännu inte är anslutna aspirerar på medlemskap. Inom Eaza bedrivs bl.a. ett samordnat arbete med noggrant

koordinerade avelsprojekt och stambokföring för ett stort antal arter, dvs. branschens gemensamma "kapital" i form av genetiskt och demografiskt livskraftiga populationer. Utbytet av djur mellan parker är icke-kommersiell och ett framgångsrikt samarbete är en given förutsättning för branschens långsiktiga utveckling, affärsmässighet och existensberättigande. Branschens målsättning är att bli självförsörjande, eftersom djur av uppenbara orsaker inte längre rutinmässigt hämtas från sina naturliga livsmiljöer. Medlemskap i Eaza förutsätter medlemskap i ZIMS, ett nytt globalt informationssystem i form av en databas för djurparksdjur. De obligatoriska inträdesavgifterna och de årliga medlemsavgifterna är höga; speciellt gäller det mindre parker med begränsad omsättning.

Bilaga 7: Liftomsättning i de 15 största skidanläggningarna

Anläggning	2008/09	2009/10	2010/11	+ eller -	
	Mnkr	Mnkr	Mnkr	Mnkr	%
Åre	213,9	220,3	211,5	-8,8	-4,0
Lindvallen	152,1	158,9	148,8	-10,1	-6,4
Tandådalen-Hundfjället	149,0	145,2	136,2	-9,0	-6,2
Vemdalen	82,7	86,9	87,2	0,3	0,3
Idre Fjäll	73,3	76,4	64,4	-12,0	-15,7
Branäs	44,1	49,1	47,7	-1,4	-2,9
Romme alpin	39,4	44,8	47,6	2,8	6,3
Kläppen ski resort	36,9	37,8	40,0	2,2	5,8
Stöten	39,8	42,7	34,1	-8,6	-20,1
Hemavan-Tärnaby	26,4	27,1	24,9	-2,2	-8,1
Tännadalen	25,8	24,1	21,0	-3,1	-12,9
Isaberg	14,8	22,2	20,3	-1,9	-8,7
Lofsdalen	21,3	21,6	19,6	-2,0	-9,3
Vallåsen	12,5	24,8	19,3	-5,5	-22,2
Kungsberget	16,1	16,5	18,7	2,2	13,3
Totalt	948,1	998,4	941,3	-57,1	-5,7
Marknadsandel	80,7	79,8	77,7		

Källa: SLAO, Skiddata Sverige 2010-11, s. 6.

Bilaga 9: Resultat efter avskrivningar vid olika skidanläggningar säsongerna 2005/06 till 2010/11 (mnkr)

Anläggning	2005/06	2006/07	2007/08	2008/09	2009/10	2010/11
Skistar AB	276	170	206	302	347	189
Stiftelsen Idre Fjäll	8,9	8,2	9,3	21,0	16,6	–
Stöten i Sälen AB	–8,9	–11,2	–5,4	–15,3	0,7	19,5
Järvsöbacken	1,3	0	1,8	2,4	2,7	3,3
Flottsbro	–1,5	–4,4	–7,3	–4,4	2,0	–
Ramundberget	6,3	7,2	7,9	10,2	9,3	–
Lofsdalen Fjällanl. AB	5,1	4,1	4,7	8,1	9,5	6,3
Romme Alpin AB	16,3	2,2	5,0	15,4	19,6	–
Branäs Fritidscenter	5,5	6,5	1,5	15,8	13,3	14,0
Säfsen Resort AB	2,4	17,2	10,4	1,6	2,2	–0,3
Kläppen	2,9	2,1	–0,5	6,6	11,9	5,7

Källa: SLAO/information från olika skidanläggningar.

Bilaga 10: Antalet anställda vid olika skidanläggningar säsongerna 2005/06 till 2010/11

Bilaga 10: Antalet anställda vid olika skidanläggningar säsongerna 2005/06 till 2010/11

Anläggning	2005/06		2006/07		2007/08		2008/09		2009/10		2010/11	
	Fast	Säsang	Åa*	Fast	Säsang	Åa	Fast	Säsang	Åa	Fast	Säsang	Åa
Skistar AB**			1 045		1 082		1 100		1 120		1 118	
Stiftelsen Idre			193		194		-		186		197	
Fjäll												184
Stöten i Sälen	16	174		17	192	18	16	174	16	166	16	166
AB												
Järvsöbacken	5	50		6	60	6	6	70	7	80	8	90
Flotsbro	8	20		8	21	8	9	23	9	23	8	25
Ramundberget	16	125		19	130	22	24	143	26	148	26	148
Lofsölen							24		29		30	
Fjällanl. AB												28
Romme	6	133		6	115	10	10	130	10	190	12	200
Alpin AB												
Bransås Fritidscenter***	23	185		23	195	23	26	215	26	213	35	235
Säfsen Resort	23	68		23	71	21	18	93	15	113	18	98
AB												
Kläppen*			81		90		97		106		98	101
Summa	97	755	1 342	102	784	108	1 407	848	1 452	1 09	933	1 430
												123
												962
												1 436

* Årsarbetstkrifter.

** Skistar AB inklusive Hemsedal och Trysil i Norge.

*** Till säsongen 2010/11 log företaget åter över vaktmästarstämman, vilket innebär en relativt kraftig ökning av antalet anställda.

Källa: SLAO/information från olika skidanläggningar.

2009/10:RFR1	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Uppföljning av statens insatser för småskalig livsmedelsproduktion
2009/10:RFR2	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Svenska fiskbestånd med framtidfokus
2009/10:RFR3	SOCIALUTSKOTTET Forskning som berör socialtjänstlagen och kompletterande regelverk
2009/10:RFR4	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets och Statens medicinsk-etiska råds öppna seminarium om en ny fosterdiagnostisk metod den 22 oktober 2009
2009/10:RFR5	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets öppna seminarium om äldrefrågor den 26 november 2009
2009/10:RFR6	FÖRSVARSKOTTET Försvarskottets offentliga utfrågning om Afghanistan
2009/10:RFR7	TRAFIKUTSKOTTET Pumplagen – uppföljning av lagen om skyldighet att tillhandahålla förnybara drivmedel
2009/10:RFR8	KULTURUTSKOTTET Kulturutskottets offentliga utfrågning om funktionshindrade och scenrummet
2009/10:RFR9	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets öppna seminarium om socialtjänstlagen med fokus på dess utformning och tillämpning inom socialtjänsten den 28 januari 2010
2009/10:RFR10	TRAFIKUTSKOTTET Trafikutskottets offentliga utfrågning om den senaste tidens stora tågförseningar den 18 februari 2010
2009/10:RFR11	KULTURUTSKOTTET Kulturutskottets offentliga utfrågning om jämställdhet och maktstrukturer inom kulturens område
2009/10:RFR12	CIVILUTSKOTTET Näringslivets självregleringsorgan – utvecklingen sedan 2003
2009/10:RFR13	TRAFIKUTSKOTTET Samhällsekonomisk kalkylering – referat från trafikutskottets seminarium den 12 november 2009

2010/11:RFR1	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Uppföljning av ekologisk produktion och offentlig konsumtion
2010/11 RFR2	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Uppföljning av statens satsning på hållbara städer
2010/11 RFR3	CIVILUTSKOTTET, TRAFIKUTSKOTTET, MILJÖ- OCH JURDBRUKSUTSKOTTET Hållbara städer – med fokus på transporter, boende och grönområden
2010/11:RFR4	TRAFIKUTSKOTTET Offentlig utfrågning om vinterberedskapen inom järnvägstrafiken
2010/11:RFR5	FINANSUTSKOTTET Utvärdering av riksbankens penningpolitik och arbete med finansiell stabilitet 2005–2010 Engelska Evaluation of the Riksbank's monetary policy and work with financial stability 2005–10
2010/11:RFR6	KULTURUTSKOTTET Kulturutskottets offentliga utfrågning om barns och ungas rätt till kultur

2011/12:RFR1	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Biologisk mångfald i rinnande vatten och vattenkraft – En uppföljning
2011/12:RFR2	UTBILDNINGSPOLITISUTSKOTTET Utbildningsutskottets offentliga utfrågning om forsknings- och innovationsfrågor
2011/12:RFR3	MILJÖ- OCH JORDBRUKSUTSKOTTET Offentlig utfrågning om biologisk mångfald i rinnande vatten och vattenkraft
2011/12:RFR4	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Konstitutionsutskottets seminarium om en nordisk samekonvention
2011/12:RFR5	NÄRINGSUTSKOTTET eHälsa – nytta och näring
2011/12:RFR6	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Frågeinstitutet som kontrollinstrument Volym 1 och 2
2011/12:RFR7	SOCIALUTSKOTTET Socialutskottets öppna utfrågning på temat Missbruks- och beroendevård – vem ska ansvara för vad? torsdagen den 24 november 2011
2011/12:RFR8	TRAFIKUTSKOTTET Tillsynen av yrkesmässiga godstransporter på väg – En uppföljning
2011/12:RFR9	TRAFIKUTSKOTTET Trafikutskottets offentliga utfrågning den 8 december 2011 om järnvägens vinterberedskap
2011/12:RFR10	KULTURUTSKOTTET Verksamheten vid scenkonstallianserna – En utvärdering
2011/12:RFR11	KONSTITUTIONSUTSKOTTET Kunskapsöversikt om nationella minoriteter
2011/12:RFR12	UTBILDNINGSPOLITISUTSKOTTET Rapporter från utbildningsutskottet Förstudie – utbildningsvetenskaplig forskning Breddad rekrytering till högskolan