

VI Mervärdesskatt och hållbar utveckling Edilex 2020/8, 1-17.

Alfred Streng

ED, PD, forskare, Lapplands universitet

MERVÄRDESSKATT OCH HÅLLBAR UTVECKLING



Edilex 2020/8

Väitöskirja-artikkeli

Julkaistu 21.2.2020

www.edilex.fi/artikkelit/20584

286

Streng: Effektiv och neutral mervärdesbeskattning –
digital ekonomi, social- och hälsovård samt hållbar utveckling

INNEHÅLL

1	INLEDNING	1
2	UTVECKLINGEN INOM EU	2
3	MERVÄRDESBESKATTNING MED BEAKTANDE AV HÅLLBAR UTVECKLING	4
3.1	DEFINITION OCH EXEMPEL PÅ TIDIGARE FORSKNING	4
3.2	KRITIK MOT ANVÄNDNING AV MERVÄRDESBESKATTNINGEN FÖR ATT STYRA KONSUMTIONEN	7
3.2.1	<i>Inledning</i>	7
3.2.2	<i>Skattemässiga stöd i form av sänkta mervärdesskattesatser</i>	8
3.2.3	<i>Befrielse från eller ibruktagande av mervärdesskatt</i>	14
4	AVSLUTANDE SYNPKUNKTER	16

1 INLEDNING

Under de senaste åren har det diskuterats en del om möjligheterna att beakta hållbarhetsaspekter i samband med mervärdesbeskattningen. Oron för miljön ökar allt eftersom fenomen såsom klimatförändringen, kemiska föroreningar och försurning av haven påverkar det globala ekosystemet allt mer. Behovet av politik och riktlinjer som kunde påverka alla de pågående miljöförändringsprocesserna samtidigt är stort. Principen att de som förorsakar skador på miljön också ska betala för dem för att klara av och lindra skadornas effekter har sedan länge förekommit i EU-rätten (*polluter pays principle*), men har ännu inte implementerats i lagstiftningen på ett samstämt sätt på grund av bland annat lagliga, miljömässiga och socio-ekonomiska orsaker.¹ År 2008 övervägde man inom EU att införa differentierade mervärdesskattesatser för att befrämja hållbara varor men förslaget framskred inte på grund av vissa orosmoment, till exempel brist på konsistens vid definitionen av kriterier för hållbarhet och risk för förlust av allmänna medel.²

¹ Se bl.a. Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen, art. 174 och Timmermans, B. & Achten, W. (2018). From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility. *The International Journal of Life Cycle Assessment*. 23(11), ss. 2217–2247. Se även regeringsprogrammet för regeringen Rinne, "beskattningen bör bättre beakta en utveckling som är hållbar i socialt, ekonomiskt och ekologiskt hänseende", tillgänglig på <https://valtioneuvosto.fi/sv/rinne/regeringen/regeringsprogrammet/beskattning-i-en-foranderlig-varld>.

² Se Oosterhuis, F.H., Rayment, M., Varma, A., Jantzen, J., van der Woerd, H., Mudgal, S., Tinetti, B., Gerdes, H., Neubauer, A., Stocker, A., Dodoková, A. & Greño, P. (2008). *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation*. IVM Report, no. R08/10, Instituut voor Milieuvraagstukken, Vrije Universiteit, Amsterdam.

Förhållandet med mervärdesskatten är ju att den införlivar så gott som alla faser av ekonomin, från produktionskedjan och distributionen av varor till den verkliga leveransen av varor och tjänster åt konsumenterna. Mervärdesskatten uträknas och tillämpas i varje skede av produktionen av varor och tjänster, allt från råvarorna till förekomsten av varan eller tjänsten på marknaden.

Såsom dess namn förtäljer, riktar sig mervärdesskatten på det mervärde som ingår i varan eller tjänsten. Det mervärde som företagen skapar består i stort av den vinst som ägarna till företagen erhåller, den ersättning som utomstående finansiärer får och de löner som arbetstagarna erhåller. Sålunda beskattar man egentligen kapitalet och utbytet av arbetet genom mervärdesskattningen. Mervärdesskatten är emellertid också en konsumtionsskatt. Inom mervärdesskattningen i EU används destinationsprincipen som utgångspunkt, det vill säga att skatten åläggs där var varans eller tjänstens slutliga konsument bor eller befinner sig. Skatten åläggs i praktiken på så sätt att destinationslandets skatt ingår i varans eller tjänstens försäljningspris. Den som säljer varan eller tjänsten kan då genom att höja dess försäljningspris, övervältra en del av skatten åt konsumenten att betala, vilket därmed gör att mervärdesskatten även riktar in sig på själva konsumtionen av varan eller tjänsten.

För konsumtionsskatters del, såsom mervärdesskatten och även energiskatter och punktskatter, gäller att de är plattskatter och konsumenterna betalar samma mängd skatt oberoende av inkomst. Skattebelastningen är emellertid större för låginkomsttagare som konsumerar en större del av sin inkomst. Genom förändringar av mervärdesskatten och mervärdesskattesatserna är det dock möjligt att sporra individer till att använda och konsumera mer hållbara varor och tjänster ifall man för miljökadliga och miljövänliga varor och tjänster tillämpar klart skiljbara mervärdesskattesatser.

Inom EU:s regelverk har möjligheterna att använda mervärdesskatten för en mer omfattande styrning mot en konsumtion som har sin grund i hållbarhetsaspekter hittills varit rätt begränsade men den pågående reformen av mervärdesskattningen inom EU kan förändra på situationen.³

I denna artikel granskas frågan om och hur mervärdesskatten kan och ska användas för att främja en hållbar konsumtion.

2 UTVECKLINGEN INOM EU

Av konsumtionsskatterna är mervärdesskatten den äldsta i Europa. I slutet av 1960-talet gjordes inom Europeiska gemenskapen beslut om att skapa ett slutgiltigt mervärdesskattesystem som skulle fungera på samma sätt som inom ett och samma land utan att man enades om särskilda bestämmelser om mervärdesskattesatser, förutom om tillämpningen av en normalskattesats för mervärdesskatt. Det var tillåtet för medlemsländerna att tillämpa ett obegränsat antal reducerade och höjda mervärdesskattesatser och inga undre eller övre gränser infördes.⁴ År 1992 avskaffades de

³ Se Europeiska kommissionen (2016) Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om en handlingsplan för mervärdesskatt Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU - Dags för beslut, Bryssel den 7.4.2016 COM (2016) 148 final och Europeiska kommissionen (2018) Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser, Bryssel den 18.1.2018 COM (2018) 20 final.

⁴ Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma mervärdesskattesystemet.

fiskala gränserna mellan medlemsländerna och detta medförde att man behövde ompröva det sätt på vilket handeln med varor beskattades inom EG. Beskattning av varor och tjänster i ursprungslandet var målsättningen, eller *ursprungslandsprincipen*. Det skulle återspegla idén med en verklig inre marknad inom EG. Man antog emellertid en övergångsordning för mervärdesskatt, då de politiska och tekniska förhållandena inte ännu var mogna för ett sådant system.⁵ Till övergångsordningen hörde att man kom överens om regler som begränsade medlemsländernas befogenheter att fastställa mervärdesskattesatser. En normalskattesats på 15 % eller mer skulle tillämpas och en eller två reducerade skattesatser på minst 5 % på vissa särskilda varor och tjänster som fanns med i förteckningen i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Avsikten var att avvikelserna småningom skulle avskaffas då medlemsländerna anpassat sig till det gemensamma systemet.⁶

Sedan år 2010 har man emellertid successivt ändrat den skattemässiga hemvisten för tjänster till destinationslandet, i enlighet med *destinationsprincipen*. Det fick sin början år 2008 då rådet beslöt i saken, med avsikt att förhindra snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstater med olika mervärdesskattesystem.⁷ År 2015 skedde det slutliga genomförandet av destinationsbaserad beskattning av tjänster. I dagens läge beskattas nästan samtliga av dagens tillhandahållanden av tjänster enligt destinationsprincipen. År 2016 föreslog sedan kommissionen i sin handlingsplan för mervärdesskatt att all mervärdesbeskattning i handeln mellan medlemsländerna skulle basera sig på destinationsprincipen.⁸ Avsikten var också att göra det möjligt för medlemsländerna att fastställa mervärdesskattesatser och att de reducerade skattesatser och avvikelser som tillämpas i medlemsländerna kunde behållas och göras tillgängliga för alla medlemsländer, i enlighet med likabehandlingsprincipen. I oktober 2017 antog kommissionen det första förslaget om införande av ett slutgiltigt system för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna.⁹ I förslaget från 2018 till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser föreslås sedan att alla medlemsländer har samma regler och friheter att fastställa mervärdesskattesatser. Förutom de två reducerade skattesatserna på minst 5 % skulle det vara möjligt att tillämpa en annan reducerad skattesats på mellan fem och noll procent på vissa särskilda varor och tjänster, förutsatt att de reducerade skattesatserna gynnar konsumenterna och är till fördel för samhället i stort.¹⁰ Den allmänna mervärdesskattesatsen skulle fortfarande vara 15 % eller mer. Därtill bör medlemsländerna säkerställa att den genomsnittliga nivån på mervärdesbeskattningen är åtminstone 12 procent. I enlighet med EU-kommissionens ståndpunkt är de nya bestämmelserna mer i linje med neutralitetsprincipen och innebär samtidigt mindre restriktivitet.

⁵ Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, EGT L 376, 31.12.1991, s. 1.

⁶ På grund av att man inte nått enighet i denna fråga, finns än idag många avvikelser kvar.

⁷ Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, EUT L 44, 20.2.2008, s. 11.

⁸ Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om en handlingsplan för mervärdesskatt - Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU - Dags för beslut, COM (2016)148 final.

⁹ Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet och om införande av ett slutgiltigt system för beskattning av handel mellan medlemsstaterna, COM (2017) 569 final.

¹⁰ Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser, COM(2018) 20 final.

Den finska regeringen förhöll sig emellertid kritiskt till kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser.¹¹ Man var nog positiv till en uppdatering av reglerna om skattesatser och att samma rättigheter att tillämpa reducerade skattesatser ges åt medlemsländerna. Men man ansåg att en flexiblere inställning till reducerade skattesatser inte borde få inverka negativt på den inre marknadens funktion. Regeringens ståndpunkt var att det förekommer en risk att den föreslagna modellen leder till en utvidgning av tillämpningen av reducerade skattesatser och till att systemet blir komplexare på EU-nivå, vilket kunde försvaga ekonomins effektivitet och öka företagens administrativa kostnader. Ur rättssäkerhetssynvinkel ansåg man modellen även vara problematisk då det enligt förslaget endast skulle anges de tillgångar på vilka man inte skulle få tillämpa reducerade skattesatser, vilket kunde utöka en icke väl övervägd tillämpning av reducerade skattesatser inom EU-området och därmed framhäva betydelsen av EU:s statsstöds- och konkurrensbestämmelser.

Den finska regeringen tog i sin skrivelse dock inte alls ställning till kommissionens förslag ur självbestämmanderättslig eller demokratisk synvinkel. Inte heller bedömde man förslaget ur hållbarhetsynvinkel, fastän en av de uttryckliga avsikterna med tillämpningen av de lägre mervärdesskattesatserna varit att styra konsumtionen mot mer hållbara alternativ.

I regeringsprogrammet för regeringen Rinne kom sedan emellertid en uttrycklig tyngdpunkt att vara på en *hållbar beskattning*. Man betonar explicit att en hållbar utveckling och bekämpning av klimatförändringen borde stärkas genom beskattning både internationellt och nationellt på ett socialt rättvist sätt och så att skatteunderlaget tryggas. Avsikten är också att beskattningen ska främja mer hållbara val vid produktion och konsumtion.¹²

Principen om hållbar utveckling är även en rättsprincip som här kunde eller borde uttryckligen nämnas. Den tas ofta inte explicit upp i samband med andra grundläggande rättsprinciperna i mervärdesskattningen men i enlighet med artikel 37 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska "*en hög nivå i fråga om miljöskydd och förbättring av miljöns kvalitet integreras i unionens politik och tryggas i enlighet med principen om hållbar utveckling*".¹³ Den kunde integreras som en grundläggande och styrande princip även inom mervärdesskattningen, vid sidan om principer som neutralitetsprincipen, legalitetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

3 MERVÄRDESBESKATTNING MED BEAKTANDE AV HÅLLBAR UTVECKLING

3.1 DEFINITION OCH EXEMPEL PÅ TIDIGARE FORSKNING

Man kan säga att avsikten med en hållbar utveckling är att försöka säkerställa att det finns tillräckliga förutsättningar att uppfylla mänskliga behov nu och i framtiden. Redan år 1987 utkom den s.k. Brundtland kommissionens rapport *Vår gemensamma framtid*, där det identifierades sex delområ-

¹¹ Se Statsrådets skrivelse till riksdagen om kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser, U9/2018 rd.

¹² Se regeringsprogrammet för regeringen Rinne, tillgängligt på <https://valtioneuvosto.fi/sv/rinne/regeringen/regeringsprogrammet/beskattning-i-en-foranderlig-varld>.

¹³ Se Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, art. 37. (210/C 83/02). Jämför även t.ex. principen om hållbar utveckling i finska kommunallagen 1.3. §, enligt vilken kommunen ska sträva efter att främja sina invånares välfärd och en hållbar utveckling inom sitt område.

den av hållbar utveckling som är problematiska. Problemen anknyter sig enligt rapporten till befolkningstillväxten, livsmedelsproduktionen, bevarandet av biodiversiteten, energiproduktionen, industrialiseringen och urbaniseringen.¹⁴

Problemen hör ofta ihop vad gäller miljömässiga, ekonomiska och samhällseliga faktorer, men vanligen delas hållbar utveckling in i tre olika delområden, ekologisk, ekonomisk och social, samt ibland även en kulturellt hållbar utveckling. Även i enlighet med målsättningarna i FN:s s.k. *Agenda 2030* – program är hållbar utveckling ett mångdimensionellt begrepp som gäller områden såsom fred, samarbete, mänskligheten, planeten och välfärden.¹⁵ Till *Agenda 2030* – målsättningarna hör också enligt punkt 12 upp säkerställandet av hållbara konsumtions- och produktionsmönster. Som ett medel för att uppnå detta nämns förnyelse av beskattningen i en riktning som gynnar en hållbar konsumtion och produktion av varor och tjänster.

Ser man mer specifikt på vad som avses med mervärdesbeskattning med beaktande av hållbar utveckling, så handlar det framförallt om ett förfarande där man vid fastställandet av mervärdesskattesatserna tar i beaktande olika aspekter som anknyter till en hållbar utveckling. I beskattningen kan detta i praktiken bland annat innebära att man på en hållbar konsumtion tillämpar lägre mervärdesskattesatser och på en belastande konsumtion den allmänna eller högre mervärdesskattesatser för att på så sätt styra konsumtionen och även produktionen mot en mer hållbar riktning. Exempelvis så torde det ju vara bättre ur flera olika aspekter av en hållbar utvecklings synvinkel att konsumtionen riktar in sig på lokalt producerade varor eller tjänster istället för på varor som är producerade i länder med usla arbetsförhållanden.¹⁶

Oosterhuis, F.H et al. gjorde redan år 2008 på uppdrag av EU-kommissionen en rapport om användning av differentierade mervärdesskattesatser för att främja förändring i konsumtion och innovation.¹⁷ I rapporten fokuserades på hur tre olika grupper av intressenter, producenter, återförsäljare och konsumenter skulle förhålla sig till användningen av lägre mervärdesskattesatser för mer hållbara alternativ.

För producenternas del skulle lägre mervärdesskattesatser för hållbara varor gynna sådana producenter som redan tillverkar dylika varor och sporra till innovation inom området för varor av det slaget. Samtidigt är en sänkning av mervärdesskattesatsen bara en av många faktorer som påverkar företagets produktions-, utvecklings- och marknadsföringsstrategi. Därtill har det bland annat stor betydelse vilken typ av vara och marknad det är fråga om.

För återförsäljarnas del gäller att det råder delade uppfattningar om huruvida sänkta mervärdesskattesatser också leder till lägre priser för konsumenter eller om sänkningarna äts upp i återförsäljningskedet.¹⁸ Ju mer konkurrenskraftig marknad det är fråga om med många köpare och säljare

¹⁴ Se Förenta Nationerna (1987) *Our Common Future. World Commission on Environment and Development*. Tillgänglig på <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>.

¹⁵ Se *Agenda 2030 – kestävä kehityksen tavoitteet*. Suomen YK-liitto. Tillgängligt på <http://yk.fi/sdg>.

¹⁶ Se även Finér, L. (2018) Mikä on kestävä kehityksen alv? Tillgänglig på <https://veropolitiikka.blog/laurifiner/>.

¹⁷ Se Oosterhuis, F.H., Rayment, M., Varma, A., Jantzen, J., van der Woerd, H., Mudgal, S., Tinetti, B., Gerdes, H., Neubauer, A., Stocker, A., Dodoková, A. & Greño, P. (2008). *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation*. IVM Report, no. R08/10, Instituut voor Milieuvraagstukken, Vrije Universiteit, Amsterdam.

¹⁸ Se t.ex. Copenhagen Economics (2007), *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final report*. Copenhagen, 21 June 2007.

och låga vinstmarginaler för producenterna, desto större sannolikhet är det att en sänkning av mervärdesskattesatserna också gynnar konsumenterna.

För konsumenternas del så tenderar deras mottaglighet, enligt rapporten, för sänkningar i mervärdesskatten och därpå följande prisförändringar variera beroende på vad det är fråga om för varor. För en del typ av varor, såsom för vitvaror, behöver det primära motivet för köp inte vara hållbarhetsaspekter utan mer funktionella aspekter. Men oavsett det så kan en sänkning av mervärdesskatten ha påverkan på huruvida man väljer en mer hållbar vara. En sänkning av mervärdesskatten för mer hållbara varor kan även ha en s.k. *signaleffekt*, det vill säga fastän inte skillnaden i mervärdesskatt skulle neutralisera eventuella prisskillnader mellan vanliga och mer hållbara varor så kan sänkningen av skatten medföra att konsumentens uppmärksamhet riktas på varan ifråga och på det faktum att den har egenskaper som är officiellt erkända ur hållbarhetssynpunkt.¹⁹

Rapportens förslag om att inom EU införa differentierade mervärdesskattesatser för att befrämja hållbara varor, framskred inte år 2008 på grund av skiljaktigheter gällande till exempel bristen på konsistens vid definitionen av kriterier för hållbarhet och risken för förlust av allmänna medel.

Även i andra studier har man emellertid förespråkat ett utnyttjande av differentierade mervärdesskattesatser för att främja en hållbar konsumtion. Bland andra De Camillis och Goralczyk (2012) argumenterade för ett införande av ett livscykelperspektiv på mervärdesbeskattningen, närmare bestämt att mervärdesskatten skulle baseras på LCA-metoden (*Life Cycle Assessment*) och utgöra grunden för en livscykelbaserad hållbar ekonomi. Differentierade mervärdesskattesatser skulle enligt detta grunda sig på det s.k. fotavtryck som varan eller tjänsten har ur hållbarhetsmässig synpunkt.²⁰

Nguyen, Laratte, Guillaume och Hua (2016) talade också i sin forskning för användning av sänkta mervärdesskattesatser för miljömässigt hållbara varor, här baserat på varornas relativt ringa externa miljöeffekter jämfört med mindre miljövänliga varor. I studien jämfördes elenergi producerat från förnybara energikällor med elenergi från icke-förnybara energikällor. En av slutsatserna som drogs var att genom att ta i beaktande de externa miljöeffekter en vara har i form av att tillämpa reducerad mervärdesskattesats på den så kan man eliminera de nackdelar avseende pris som den miljömässigt hållbara varan kan ha jämfört med konventionellt producerade varor.²¹

Även Timmermanns och Achten (2018) behandlar dessa frågor, men de föreslår att den nuvarande mervärdesskatten ersätts med en skade- och mervärdesskatt (*Damage and Value Added Tax, DaVat*), som också skulle baseras på LCA-metoden gällande varor och tjänster och som skulle variera från

¹⁹ Se Oosterhuis, F.H., Rayment, M., Varma, A., Jantzen, J., van der Woerd, H., Mudgal, S., Tinetti, B., Gerdes, H., Neubauer, A., Stocker, A., Dodoková, A. & Greño, P. (2008). *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation*. IVM Report, no. R08/10, Instituut voor Milieuvraagstukken, Vrije Universiteit, Amsterdam.

²⁰ Se De Camillis, C. & Goralczyk, M. (2012) Towards stronger measures for sustainable consumption and production policies: proposal of a new fiscal framework based on a life cycle approach, *Int J Life Cycle Assess* (2013) 18, s. 263–272.

²¹ Nguyen, T., Laratte, B., Guillaume, B & Hua, A. (2016) Quantifying environmental externalities with a view to internalizing them in the price of products, using different monetization models, *Resources, Conservation and Recycling*, Volume 109, May–June 2016, s. 13–23.

hög skatt för varor och tjänster som allvarligt skadar miljön och hälsan till låg skatt för varor och tjänster som har liten eller ringa effekt på miljön eller hälsan.²²

Den föreslagna DaVat består egentligen av tre delelement:

- 1) En enhetlig moms benämnd UVAT (Uniform Value Added Tax) som skulle implementeras genom att tillämpa en enhetlig mervärdesskattesats, t.ex. 3 % på alla varor och tjänster.
- 2) En global skadeskatt (Global damage tax, GDT) som skulle tas i bruk genom att till UVAT tillägga en skatt per enhet, GDT, som skulle uträknas på basen av den miljöpåverkan som varan eller tjänsten har, i form av särskilda eller allmänna LCA's. För varor eller tjänster som är producerade genom metoder som har hög föroreningsgrad så skulle en särskild LCA automatiskt påföras.
- 3) En specifik skadeskatt (Specific damage tax, SDT), som skulle tas i användning för att återspegla särskilda miljö-, sociala eller etiska problem som är specifika för ett visst land.

DaVat skulle vara summan av UVAT, GDT och SDT. Den skulle innebära en reducering av de existerande konsumtionsskatterna och en ökning av den globala skadeskatten, GDT. DaVAT är också utformad på så sätt att den kan utvecklas, till exempel ifall av att skatteinkomsterna sjunker då förorenarna minskar till antalet och detta har tydliga positiva effekter på miljön och hälsan, så kan den enhetliga momsen UVAT höjas igen för att bevara nivån på skatteinkomsterna.

Timmermanns och Achten anser att DaVat som de föreslår ska införas skulle lösa de brister, som förslaget med differentierade mervärdesskattesatser från 2008 som inte godkändes av EU - kommissionen, hade inbyggt. Genomförs DaVat på rätt sätt menar forskarna att den kan reducera de effekter förorenarna har på miljön och hälsan och förhindra att beskattningsgrunden urholkas samtidigt som den vore utformad i enlighet med de allmänna rättsprinciperna.²³

3.2 KRITIK MOT ANVÄNDNING AV MERVÄRDESBEKATTNINGEN FÖR ATT STYRA KONSUMTIONEN

3.2.1 Inledning

Användning av mervärdesskatten för att styra konsumtionen åt ett eller annat håll har genom åren också bemött kritik. En central princip i beskattningen är *horisontell rättvisa*, vilket förverkligas då skattskyldiga på samma inkomstnivå betalar lika mycket skatt. Ifall konsumtionen av vissa nyttigheter stöds genom beskattningen, så belönas vissa inkomsttagare medan andra diskrimineras på basen av sitt konsumtionsbeteende.²⁴ I forskning finns exempelvis starka bevis för att en målsättning gällande inkomstfördelningen som man önskat uppnå med sänkta mervärdesskatter, inte är vare sig förmånligt eller effektivt då medel- och höginkomsttagare är de som gynnas mest av den skatte-

²² Timmermans, B. & Achten, W. (2018). From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility. *The International Journal of Life Cycle Assessment*. 23(11), s. 2217–2247.

²³ Se *ibid*.

²⁴ Se bl.a. Mirrlees, J. et al. (2011) *The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform, FISCAL STUDIES*, vol. 32, no. 3, s. 331–35 och Rauhanen, T. (2017) *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjauskeinona*. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki.

förmån som därmed uppkommer och att den monetära nyttan av sänkt mervärdesskattesats för livsmedel är tvåfaldig för höginkomsttagare i jämförelse med för låginkomsttagare.²⁵

Sänkta mervärdesskatter betraktas ofta som skattemässiga stöd, eftersom de innebär undantag från de allmänna mervärdesskattesatserna.²⁶ Med skattemässiga stöd försöker man ju styra individernas beteende i önskad riktning, då pengar på ett eller annat sätt påverkar konsumenterna och producenters beteende och verksamhetssätt.²⁷ Exempelvis så kan sänkta mervärdesskattesatser förorsaka gränsdragningsproblem och öka de administrativa kostnaderna samtidigt som riskerna för missbruk av systemet tilltar. Därtill kan det bli det större politiskt tryck på att göra nya undantag.

3.2.2 Skattemässiga stöd i form av sänkta mervärdesskattesatser

Inom nationalekonomin har man generellt sett förhållit sig positivt till skattemässiga stöd förutsatt att man med dem kan uppnå ändamålsenliga externa effekter. Fördelen ur hållbarhetssynvinkel med att använda beskattning av konsumtionen som ett styrmedel i förhållande till t.ex. energibeskattning är att konsumtionsskatterna inte i samma grad förorsakar s.k. *koldioxidläckage*. Konsumtionen sker i allmänhet i bosättningslandet och den är inriktad på varan oavsett i vilket land varan är producerad. Produktionen av varan kan däremot lättare flytta till länder där t.ex. energibeskattningen är låg.²⁸

I enlighet med den s.k. *koldioxidläckage-hypotesen* så kan en strikt miljöpolitik och miljöbeskattning försvaga den inhemska produktionen och exporten och samtidigt öka importen från länder med en mer slapp miljöreglering. Enligt en motsatt hypotes, den s.k. *Porter-hypotesen* så förbättrar en strikt miljöreglering företagets konkurrenskraft. En strikt reglering tvingar företagen till innovation och att investera i ny teknologi som är mer effektiv och förorsakar mindre utsläpp. Detta medför att företagets produktivitet också förbättras. I enlighet med bl.a. Pigato och Dechezleprêtre & Sato så har emellertid inte utsläppsskatter märkbart försvagat företagets konkurrenskraft eller förorsakat betydande koldioxidläckage. Däremot så har utsläppsskatter kunnat leda till nya innovationer och ökad produktivitet.²⁹

²⁵ Se t.ex. Ebrill, L., Bodin, J-C, Keen, M. & Summers, V. (2001): *The Modern VAT*. International Monetary Fund, Washington och Holm, P., Kiander, J., Rauhanen, T. & Virén, M. (2007): *Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisen vaikutukset*. PTT raportteja 20, Helsinki.

²⁶ Se även HFD 2017:47 där man tog ställning till gränsdragningen mellan allmän och sänkt mervärdesskattesats.

²⁷ Se bl.a. de la Feria, Rita and Michael Walpole (2009), Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared. *International and Comparative Law Quarterly*, 58, s. 897–932, Crawford, Ian, Michael Keen and Stephen Smith (2010): VAT and Excises, pp. 275–362 in James Mirrlees and others (eds), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review* (Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies), Boeters, Stefan, Christoph Böhringer, Thiess Muttner and Margit Kraus (2008): Economic Effects of VAT reforms in Germany. *Applied Economics*, s. 1–18, iFirst, Honkatukia, Juha, Jouko Kinnunen ja Timo Rauhanen (2011): *Alennettujen arvonlisäverokantojen taloudelliset vaikutukset*. TEM-raportti och Rauhanen, T. (2017) *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjaukskeinona*. VATT julkaisut 71.

²⁸ Se bl.a. Luptáčik, M, och Luptáčik, P. (2016) *Analysis and quantification of a new fiscally neutral European tax*. European Economic and Social Committee och Finér, L. (2018) Mikä on kestävä kehityksen alv? Tillgänglig på <https://veropolitiikka.blog/laurifiner/>.

²⁹ Se Pigato, M. ed. (2019): *Fiscal Policies for Development and Climate Action*, World Bank Group och Dechezleprêtre, A. & Sato, M. (2017): The Impacts of Environmental Regulations on Competitiveness, *Review of Environmental Economics and Policy*, 11(2), Summer 2017, s. 183–206.

Trots att det ur hållbarhetssynvinkel kan förekomma fördelar med beskattning av konsumtionen och sänkta mervärdesskattesatser för hållbara varor och tjänster så är det framförallt tre faktorer som kritikerna av system med sänkta mervärdesskattesatser lyfter fram:³⁰

a) Ineffektivt styrmedel

I forskning av bl.a. Ebrill et al. och Holm et al finns starka belägg för att det förorsakar gränsdragningsproblem och är dyrt och ineffektivt att bl.a. försöka uppnå en mer jämlik inkomstfördelning genom sänkta mervärdesskattesatser.³¹ Exempelvis i enlighet med den allmänna Ramsey-regeln för optimal beskattning av varor för att minska välfärdsförlusten i samhället så förekommer det tre olika synsätt på beskattning av varor som är vinstinsamling, interpersonell omfördelning och resursfördelning.³² Regeln medför att den marginella välfärdsförlusten för en skatteförändring ska vara lika stor för alla varor. Detta betyder att skatten ska bestämmas till en nivå där den relativa förändringen i efterfrågan ska vara densamma för alla varor. För att uppnå samma nivå på den relativa förändringen av efterfrågan krävs det att skattenivån ska vara högre ju mer oelastisk en vara är. Minskningen av efterfrågan bör då ske på samma nivå för samtliga varor.

Det har också argumenterats för sänkta mervärdesskattesatser med bl.a. sysselsättningsargument.³³ Ifall mervärdesskattesatsen sänks för sektorer som traditionellt har lågutbildad arbetskraft, kan sysselsättningseffekterna vara positiva men risken är att resurser förs över från sektorer med hög produktivitet till sektorer med låg produktivitet, vilket kan påverka nationalekonomin på lång sikt. Att exempelvis stöda lokala varuproducenter och tjänsteproducenter inom servicenäringarna med sänkt mervärdesskattesats, kan emellertid minska på importen av lågprisvaror och den s.k. gråa ekonomin och samtidigt vara ett steg i rätt riktning ur hållbarhetssynvinkel.³⁴

En sänkning av mervärdesskattesatsen för en vara eller tjänst inverkar ju delvis på priset och delvis på det företag som säljer varan eller tjänsten, d.v.s. så kan både konsumenten och det företag som säljer varan eller tjänsten samt dess arbetstagare komma att kunna dra nytta av sänkningen. Hur sänkningen fördelas mellan de involverade parterna, beror i hög grad på den ifrågavarande branschens struktur och karaktären på den vara eller tjänst som säljs. I forskning av bl.a. Kosonen och Harju & Kosonen framkommer att större företag mer direkt överfört en sänkning av mervärdesskattesatsen till varans eller tjänstens pris än vad mindre företag gjort.³⁵ Å andra sidan har det visat sig att en sänkning av mervärdesskattesatsen sänker priset i lägre grad än vad en höjning av mervär-

³⁰ Se bl.a. Mirrlees, J. et al. (eds) (2011), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review* Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies and Finér, L. (2018) Mikä on kestävä kehityksen alv? Tillgänglig på <https://veropolitiikka.blog/laurifiner/>.

³¹ Se bl.a. Ebrill, L., Bodin, J.-C., Keen, M. & Summers, V. (2001): *The Modern VAT*. International Monetary Fund, Washington och Holm, P., Kiander, J., Rauhanen, T. & Virén, M. (2007): *Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisen vaikutukset*. PTT raportteja 20, Helsinki och Rauhanen, T. (2017) *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjauksena*. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki.

³² Se Coady, D, Dreze, J. (2002). Commodity Taxation and Social Welfare: The Generalized Ramsey Rule. *International Tax and Public Finance*. Vol. 9, s. 295–316.

³³ Se bl.a. de la Feria, R. (2014): *Blueprint for reform of VAT rates in Europe*. WP 14/13, Oxford University, Centre for Business Taxation. Said Business school, September 2014.

³⁴ Se emellertid Kosonen, T. & Harju, J. (2013) *Restaurant VAT cut: Cheaper meal and more service?* VATT Working Papers 52, VATT, som konstaterade att en sänkning av mervärdesskattesatsen inom frisör- och restaurangnäringarna inte på kort sikt påverkade utbudet, efterfrågan eller sysselsättningen inom branscherna.

³⁵ Se ibid och Kosonen, T. (2011) *Encouragement and discouragement. Essays on taxation and government expenditure*. VATT Publications 57, Helsinki.

desskattesatsen höjer priset.³⁶ Detta kan tolkas som att det är i första hand företagen som mest drar nytta av förändringar i mervärdesskattesatserna, och inte konsumenterna. Ifall ändamålet är att främja en hållbar konsumtion, är en sänkning av mervärdesskattesatserna inte då det mest effektiva styrmedlet.

I en rapport utgiven av Världsbanken varnas också för att använda sänkta skattesatser till att korrigera förändringar i konkurrenskraften, då de bl.a. försvagar miljöstyrningens effektivitet och utgör ett dyrt alternativ med tanke på skatteintäkterna.³⁷

Man kan även fråga sig huruvida konsumtionskatter, såsom mervärdesskatten, överlag påverkar individernas konsumtionsbeteende på ett avgörande sätt så att till exempel ju högre den allmänna nivån på konsumtionskatterna är, desto mer noggranna är individerna över vad de konsumerar. Ifall då t.ex. mervärdesskatten för livsmedel klart skulle höjas, skulle då konsumenterna noggrant se över vad de köper och endast köpa sådana livsmedel de verkligen behöver och därigenom successivt reducera matsvinnet. I enlighet med Huhtala är livsmedlen alltför billiga, ifall inte konsumenterna har tillräckliga motiv att utnyttja dem på ett effektivt sätt, utan att en betydande del av livsmedlen blir matsvinn.³⁸ Momsen på livsmedel är visserligen på rätt hög nivå i Finland internationellt sett, men beskattningens struktur kunde förändras så att livsmedel som uppfyller kriterier för hållbarhet kunde gynnas i beskattningen för att främja en hållbar konsumtion. Å andra sidan uppstår de största olägenheterna ur miljösynpunkt ofta vid produktionen av livsmedel, vilket innebär att en förändring av mervärdesskattesatserna inte i så fall i betydande grad påverkar miljöproblemen, utan tyngdpunkten i beskattningen borde i så fall vara i början av produktionskedjan ifall man med beskattningen vill främja miljöändamål.³⁹

b) Administrativa och andra kostnader

Utnyttjande av differentierade eller sänkta mervärdesskattesatser har även fått kritik för att det förorsakar onödiga administrativa och andra kostnader.⁴⁰ Dyliga kostnader kan i synnerhet uppkomma då företag är tvungna att för olika varor och tjänster beräkna vilken mervärdesskattesats som ska tillämpas och sedan rapportera skatterna skilt för de olika skattesatsernas del till skattemyndigheterna. Vid internationell handel så ökar den administrativa bördan, då man tillämpar olika mervärdesskattesatser i olika länder.

Inom EU så har visserligen Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG påtvingat medlemsländerna att harmonisera mervärdesbeskattningen, men trots det så förekommer det skillnader mellan medlems-

³⁶ Se Benzarti, Y. et al. (2017) *What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes*. Working Papers 317. Palkansaajien tutkimuslaitos, Helsinki.

³⁷ Se Pigato, M. ed. (2019): *Fiscal Policies for Development and Climate Action*, World Bank Group.

³⁸ Huhtala, A. (2015) *Keisarin uudet kierrätysvaatteet*. VATT.

³⁹ Se ibid. Jämför t.ex. incitament till företag som utnyttjar förnyelsebara material i sin produktion, i form av moms-frihet eller avdrag på momsen, se bl.a. Cheng, S. & Shi, S. (2015) Green Tax in the People's Republic of China. *International Tax Journal*, Vol. 41(2), s. 61–73.

⁴⁰ Se bl.a. Rauhanen, T. (2017) *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjaukskeinona*. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki, s. 185–187. De årliga administrativa kostnader som mervärdesskatten förorsakar i Finland uppskattas emellertid vara 160–200 miljoner, vilket är lite i jämförelse med andra skatteformer ifall man beaktar antalet skattepliktiga och skatteintäkterna, se mer t.ex. Valtiovarainministeriö (2010) *Verotuksesta aiheutuvan hallinnollisen rasitteen lähtötaso*. VM, Helsinki.

länderna. Medlemsländerna har relativt stor frihet att fastställa sina mervärdesskattesatser.⁴¹ Normalskattesatsen är åtminstone 15 % och därtill har medlemsländerna kunnat tillämpa två reducerade skattesatser på minst 5 % och i enlighet med förslaget från 2018 även en annan reducerad skattesats på mellan fem och noll procent på vissa särskilda varor och tjänster. Stora skillnader i mervärdesskattesatser mellan medlemsländer i EU för samma varor och tjänster kan ge upphov till s.k. skatteturism, där konsumenter reser till andra medlemsländer för att uttryckligen införskaffa vissa förmånligare varor eller tjänster. Ur hållbarhetssynvinkel är detta inte är att föredra då det kan leda till extra belastning på miljön och samtidigt reducera hemlandets skatteintäkter.

Mervärdesskattesystemet i EU fungerar ju enligt *destinationsprincipen*, vilket för varors del innebär att skatten uppbärs i det land där de slutligen säljs åt konsumenterna. Avseende mervärdesbeskattningen av tjänster så betalas skatten till det land där säljaren har sitt fasta driftställe. I enlighet med destinationsprincipen på EU:s inre marknad så återbärs den moms som ingår i en exportvaras pris till exportören och exporten är således momsfri försäljning för exportören av varan. Till denna princip kan emellertid anknyta vissa administrativa problem, som är svåra att övervaka då övervakningsmyndigheterna måste förlita sig på den information som exportföretagen ger. Det kan då förekomma varor på den inre marknaden för vilka moms inte har betalats eftersom det exempelvis har meddelats att varan ska exporteras till ett tredje land då den skulle vara momsfri men den i själva verket återförs till hemlandet eller till den inre marknaden skattefritt på ett ogrundat sätt. Problemet är här då övervakningsansvaret flyttas över från ett medlemsland till ett annat och den s.k. moms-kedjan avbryts med en nollskatt.⁴² EU har försökt lösa dessa problem genom förslag att införa en tillämpning av *ursprungslandsprincipen*, vilket dock inte fått tillräckligt med understöd bland medlemsländerna då det skulle förutsätta mer harmonisering av medlemsländernas skattesystem och överenskommelser om gemensamma skattesatser.⁴³

Det har även funnits kryphål i den rådande mervärdesskattelagstiftningen i EU, vilka till exempel möjliggjort att företag kunnat kringgå den moms som ska betalas på import, bl.a. har man kunnat kringgå momsen på importvaror genom att cirkulera tidskrifter och försändelser av varor från nätbutiker via Åland eller Norge, som inte hör till EU:s mervärdesbeskattningsområde.⁴⁴ Cirkuleringen av varor via Åland eller Norge är en form av företagets skatteplanering, vilket i och för sig inte i enlighet med rådande lagstiftning karaktäriseras som lagstridigt, men som kunde förhindras genom att tillföra klausuler om kringgående av mervärdesskatt i lagstiftningen, som skulle göra konstgjorda arrangemang som syftar till skatteförmåner lagstridiga.⁴⁵

Ur hållbarhetssynvinkel är naturligtvis onödiga transporter av varor för att kringgå beskattning inte att föredra, då alla transporter mer eller mindre tillför skadligt koldioxid i atmosfären. Dylåka arrangemang för att minimera mervärdesskatt kunde genom lagstiftning åtminstone reduceras inom

⁴¹ Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser, COM(2018) 20 final.

⁴² Myrsky, M. (2013) *Suomen veropolitiikka*. Talentum, Helsinki, s. 298–301.

⁴³ Se *ibid.*

⁴⁴ Se t.ex. Kerckänen, T. (2016a) Ihmettelitkö verkkokaupan halpoja hintoja? YLE Uutiset. Helsinki, Kerckänen, T. (2016b) Lehtiralli. YLE Uutiset, Helsinki.

⁴⁵ Se bl.a. Knuutinen, R. (2012) *Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajaveto tuloverotuksessa*. Sanoma Pro. Helsinki och Knuutinen, R. (2014) Veron kiertäminen, veron kierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. *Verotus*, Vol.64 (2), s. 169–177 och Streng, A. (2018) Om kringgående av mervärdesskatt, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna JFT, 3–4 2018 samt Streng, A. (2019) Om kringgåenden av mervärdesskatt, JFT, 1/2019.

EU, ifall all import av tidskrifter också skulle beskattas, vilket även föreslogs i EU-kommissionens förslag KOM 2016 (758) till rådets direktiv 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser som tillämpas på böcker, tidningar och tidskrifter.⁴⁶ I enlighet med domen i mål C-390/15 bedömde EU-domstolen att tillhandahållande av digitala publikationer på alla typer av fysiska bärare och tillhandahållande av digitala publikationer på elektronisk väg utgör jämförbara situationer. Därför infördes även möjligheten för EU-medlemsländerna enligt direktiv 2018/713 att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tillhandahållande av böcker, tidningar och tidskrifter *oberoende av huruvida de tillhandahålls på fysiska bärare eller på elektronisk väg*.⁴⁷ Med avseende på hållbarhetsaspekter är det visserligen bättre att beskattningsmässigt gynna elektroniska publikationer för att om möjligt minska användningen av tryckmaterial för böcker, tidningar och tidskrifter i pappersformat och även minska transportererna av de fysiska exemplaren som renderar koldioxidutsläpp.

EU-medlemsländerna kan i enlighet med art. 194 i direktiv 2006/112/EU föreskriva att mottagaren av en leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster ska vara betalningsskyldig, då den beskattningsbara leveransen av varor eller det beskattningsbara tillhandahållandet av tjänster utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i det medlemsland där skatten ska betalas. Därtill finns det särskilda regler för s.k. *trepårtstransaktioner*, för att omfatta sådana varor som exempelvis säljs från A till B, men som säljer dem vidare till C och där alla parter befinner sig i olika medlemsländer samt transporten av varorna sker direkt från A till C. I sådana fall är det den sista förvärvaren C som ska betala mervärdesskatt och förmedlarparten B behöver inte registrera sig som mervärdesskattepliktig eller betala mervärdesskatt för dessa anskaffningar. I dylika fall kan man reducera antalet transporter och samtidigt minska på miljöbelastningen.⁴⁸

De flesta länder vill ju föra en sådan skattepolitik på sitt territorium som upprätthåller skattebasen möjligast stor för att bevara ett kontinuerligt kassaflöde som är en förutsättning för tillväxt och välfärd. De flesta företag strävar å sin sida genom skatteplanering att minimera sin beskattning och maximera den egna vinsten. Samtidigt som man driver sina egna intressen, så kan det vara att man negligerar hållbarhetsaspekter, såsom t.ex. har varit med cirkuleringen av tidskrifter via Åland och Norge för att kringgå beskattningen. I det skattepolitiska beslutsfattandet bör man därför förutom konkreta rättsliga stadgan också ta i beaktande det rådande företagsklimatet och eventuella förändringar i det samt så väl som möjligt approximera företagens agerande.

c) Marknadsstörningar

En av målsättningarna med sänkta mervärdesskattesatser för hållbara varor och tjänster är som konstaterats ovan, att uttryckligen påverka konsumtionen i önskad riktning mot en mer hållbar konsumtion. Detta sker inte automatiskt på marknaden, utan det krävs viss skattepolitisk styrning för att rätta till förekommande diskrepanser ur hållbarhetssynvinkel på marknaden. Stora strukturella förändringar i konsumtionsmönstren sker dock inte snabbt och det kan ta tid innan en sänkning av

⁴⁶ Se KOM 2016 (758) till rådets direktiv 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser som tillämpas på böcker, tidningar och tidskrifter och rådets direktiv (EU) 2018/1713 av den 6 november 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser som tillämpas på böcker, tidningar och tidskrifter.

⁴⁷ Se *ibid* och EU-domstolens mål C-390/15. ECLI:EU:C:2017:174.

⁴⁸ Se mer om trepartstransaktioner i Hakapää, S. et al. (2016) *Kansainvälinen arvonlisäverotus. Esimerkkitapauksia suomalaisen yrityksen näkökulmasta*. Kauppakamari, Helsinki, s. 121–137.

mervärdesskattesatserna syns i konsumentpriserna.⁴⁹ Ibland går det inte heller att mäta den konkreta nyttan av ett visst skattepolitiskt styrmedel, såsom sänkt mervärdesskattesats, eftersom det skulle kräva att man ställer olika nyttigheter eller tillstånd som alltid inte är pengamässigt jämför- eller mätbara, mot varandra. Det ska dock vara möjligt att utvärdera olika alternativ, bland annat om det med andra politiska styrmedel går att uppnå samma eller bättre resultat på ett mer kostnadseffektivt sätt, till exempel genom direkta stöd eller energiskatter. Ur den offentliga ekonomins synvinkel och med avseende på en effektiv resursfördelning, vore det här även viktigt att utvärdera hur det stöd som sänkta mervärdesskatter innebär, överlappas av andra former av stöd som ges.

Exempelvis i Sitras rapport *En skattereform för hållbar utveckling* anges tre exempelpaket på hur en skattereform för hållbar kunde genomföras. Ur mervärdesskatterättslig synvinkel är Paket 2 intressant då det skulle innebära att konsumtionen skulle beskattas men här ligger de fossila bränslen framförallt i fokus för skatteskäpningarna, men även annan konsumtion beskattas kraftigare. I enlighet med rapporten kan åtgärderna i paket 2 potentiellt höja inkomstskillnaderna och leda till större klyftor i samhället om inte de ökade skatteintäkterna återvänder till konsumenterna.⁵⁰ Begreppet skattereform för hållbar utveckling så som det används i denna promemoria avser att tonvikten i beskattningen flyttas mot en större beskattning av utsläpp och naturtillgångar på ett budgetneutralt sätt. Idén är att höja skatterna på utsläpp och naturtillgångar och kompensera för skattehöjningarna genom att samtidigt minska på till exempel inkomstbeskattningen, arbetsgivarnas socialförsäkringsavgifter och/eller beskattningen av företag. Det är även möjligt att genomföra till exempel större transfereringar och höja forsknings- och utvecklingsstöden samt investeringsstöden för kolsnåla lösningar. En av avsikterna med den föreslagna skattereformen för hållbar utveckling är att då utsläpps- och naturresursskatterna höjs och förvärvsinkomstskatterna sänks så åstadkommer man den dubbla fördelen att utsläppen minskar och sysselsättningen ökar, vilket gynnar national ekonomin som helhet.⁵¹

Såsom forskning av bl.a. Adam och Honkatukia et al. visar så kan emellertid dylika reformer medföra vissa störningar på marknaden.⁵² Dylika reformer kan försvaga incitamenten till arbete då skattehöjningarna kan leda till att realinkomsterna minskar. Ifall t.ex. en del av skatteinkomsterna används för behovsprövade inkomstöverföringar så kan incitamenten till att öka utbudet av arbete försvagas ytterligare. Även de administrativa kostnaderna för utbetalning av nya stöd måste tas i beaktande. Inom sådana områden inom dagligvaruhandeln och tjänstesektorn som säljer största delen av sina varor eller tjänster till konsumenter och som drabbas av de höjda skatterna, så kan skattehöjningarna leda till att priserna stiger och efterfrågan på varorna och tjänsterna minskar, vilket i och för sig kunde vara *avsikten* med reformerna om fråga uttryckligen är om miljöbelastande varor och tjänster. Oftast finns det emellertid både vinnare och förlorare i reformer och i praktiken kan det vara svårt

⁴⁹ Se t.ex. Benzarti, Y. et al. (2017) *What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes*. Working Papers 317. Palkansaajien tutkimuslaitos, Helsinki och Peltoniemi, A. & Varjonen, J. (2010) *Elinntarvikkeiden alv-alennus ja hintakehitys. Hintaseurannan tulokset ja katsaus kuluttajahintaa määrittäviin tekijöihin*. Kuluttajatutkimuskeskus, julkaisu 1/2010, Helsinki.

⁵⁰ Se t.ex. Sitras rapport Tamminen, S, et al. (2019) *Kestävän kehityksen verouudistus. Kohti päästötöntä Suomea*. Sitra muistio 2019, Helsinki.

⁵¹ Se *ibid.*

⁵² Se Adam, S. (2013): *Protecting VAT revenues*. Protecting the tax base-conference, Stockholm och Honkatukia, J., Kinnunen, J. & Rauhanen, T. (2011): *Alennettujen arvonlisäverokantojen taloudelliset vaikutukset*. TEM-raportti 2011.

och utmanande att samtidigt till exempel öka sysselsättningen och incitamenten till arbete, bevara skatteinkomsterna, upprätthålla välfärden och främja hållbarhetsaspekter genom beskattningen.

3.2.3 Befrielse från eller ibruktagande av mervärdesskatt

Lösningen att varor och tjänster som uppfyller de kriterier som ställs för hållbarhet helt befrias från mervärdesskatt för att främja en hållbar konsumtion är också ett alternativ som förekommit i diskussionen.⁵³ Tanken är här att vissa s.k. meritnyttigheter, vilkas konsumtion för med sig positiva externa verkningar, befrias helt från mervärdesskatt för att gynna konsumtionen av dem. Som meritnyttigheter kan till exempel klassificeras energisåla hushållsmaskiner.⁵⁴ Det kan emellertid vara svårt att dra gränsen mellan nyttigheter som ska befrias från skatt och sådana som ska beskattas. Därtill är det inte alltid lätt att konstatera tydliga positiva externa verkningar.

Ett problem med att helt befria vissa varor och tjänster från mervärdesskatt är att det sker en kumulering av skatten och de val som aktörerna på marknaden gör förvrängs, vilket kan leda till ekonomisk ineffektivitet. Då försäljaren av den skattefria varan inte har avdragsrätt för skatten på mellanprodukter så betalar hen skatt för dessa, vilket strider mot rådande principer i mervärdesbeskattningen, som t.ex. neutralitetsprincipen.⁵⁵ Slutresultatet är att försäljningen till den slutgiltiga konsumenten är underbeskattad medan försäljningen till företag är överbeskattad. Befrielsen från skatt uppmuntrar då till att öka den egna produktionen och förvränger konkurrensen mellan aktörer som är skattepliktiga och sådana som inte är det.⁵⁶

På företagets konkurrenskraft inverkar dock ett stort antal andra faktorer än beskattningen. I grunden skapas företagets konkurrenskraft ju av att de förmår producera sådana varor eller tjänster åt konsumenterna som är mer kvalitativa, mer förmånliga eller i övrigt mer attraktiva än vad företagets konkurrenter förmår göra. För många varors och tjänsters del idag så kan en entydig jämförelse med konkurrenternas vara besvärlig eftersom flertalet varor och tjänster är numera klart differentierade och priset är i sådana fall inte den primära konkurrensfaktorn.

Det har även föreslagits att sådana varor och tjänster som idag är befriade från mervärdesskatt, såsom exempelvis hälso- och sjukvårdstjänster, finansierings och försäkringstjänster och boende skulle inkluderas i mervärdesbeskattningen.⁵⁷ Det kunde vara ett sätt att öka skatteintäkterna och samtidigt inkludera sådana verksamheter i beskattningen som direkt eller indirekt har klar påverkan på en hållbar utveckling.

⁵³ Se bl.a. Rauhanen, T. (2017) *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjauskeinona*. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki, s. 202–204 och de la Feria, R. (2014): *Blueprint for reform of VAT rates in Europe*. WP 14/13, Oxford University, Centre for Business Taxation. Said Business school, September 2014.

⁵⁴ Se om meritnyttigheter i t.ex. Streng, A. (2018) Om kringgående av mervärdesskatt, krav på skatteflyktsregler och tillämpningen av anslutnings- och fördelningsprinciperna, *JFT* 3-4/2018, s. 285–304.

⁵⁵ Se även Pikkujämsä, M. (2001) *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Kauppakaari, Helsinki, s. 142–146.

⁵⁶ Se 4. kap i MerL och bl.a. Rauhanen, T. (2017) *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjauskeinona*. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki, s. 202–204 och de la Feria, R. (2014): *Blueprint for reform of VAT rates in Europe*. WP 14/13, Oxford University, Centre for Business Taxation. Said Business school, September 2014.

⁵⁷ Se t.ex. Copenhagen Economics (2013): *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. Final report for TAXUD/2011/DE/334, 10 January, 2013, de la Feria, R. & Krever, R. (2012): *Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT*. Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/28 och Crossen, Sijbren (2010): *A proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union*.

För hälso- och sjukvårdstjänsters del gäller ju att motsvarande privata tjänster som konkurrerar med de offentligt producerade också är befriade från mervärdesskatt. Såsom de la Feria & Krever och Copenhagen Economics även konstaterar så lämpar sig ett dylikt system dåligt i dagens tjänsteproduktionssystem. Kraven på att öka produktiviteten i de offentligt producerade tjänsterna har lett till att gränsen mellan den offentliga och den privata verksamheten har blivit allt mer flytande med olika arrangemang såsom privatiseringar, utlokaliseringar och underleverantörskap. Ifall av att de offentligt- och de privatproducerade hälso- och sjukvårdstjänsterna också skulle inkluderas i mervärdesbeskattningen, kunde en i samband med det förverkligad avdragsrätt för s.k. mellanprodukter avlägsna den dolda beskattningen som förekommer inom branschen i fråga. Det skulle endast ske en måttlig prisstegring av tjänsterna i början, men sysselsättningen inom de offentligt producerade tjänsterna kunde försämrans. I ett längre perspektiv kunde fluktuationerna i sysselsättningen jämnas ut genom förbättring av sysselsättningen inom den privata sektorn.⁵⁸

Ur ett hållbarhetsperspektiv kunde det också vara viktigt att överväga inkluderandet av dessa tjänster i mervärdesbeskattningen, bland annat på grund av den direkta eller indirekta miljöpåverkan som produktionen av tjänsterna kan tänkas ha, i form av till exempel det hälso- och sjukvårdsmaterial som används, transporter, kost och motsvarande faktorer vilka alla kunde värderas ur ett LCA-perspektiv.

Vad gäller finansierings- och försäkringstjänster så är de eventuellt inte de tjänster som ur en hållbarhetssynvinkel primärt är de mest förödande. Indirekt sett kan de emellertid ha en betydande miljöpåverkan beroende på vad objektet för finansieringen eller försäkringen är och vilken påverkan den verksamheten kan ha ur ett hållbarhetsperspektiv, exempelvis är det fråga om en verksamhet med stora utsläpp eller en där barnarbete förekommer. Många banker erbjuder visserligen idag miljöfonder och de utövar ägarstyrning för att påverka företaget i en miljövänlig riktning. Det har även visat sig att s.k. *ESG-placeringar* (Environmental, Social and Governance) ger en bättre avkastning än placeringar i genomsnitt. Ett problem är att även ESG-fonder kan inkludera företag i branscher som förorsakar mycket utsläpp, fastän de företag som ingår i dessa fonder kan vara sådana som utövar mindre miljöpåverkan i genomsnitt än övriga inom samma bransch.⁵⁹

Ifall målsättningen är att reformera mervärdesbeskattningen ur en hållbarhetssynvinkel så borde finansierings- och försäkringstjänsterna även inkluderas i mervärdesbeskattningens tillämpningsområde. Då objektet för beskattningen ska vara hushållens hela konsumtion, så hör dylika tjänster också dit. Ur konsumenternas synvinkel inkluderar finansierings- och försäkringstjänsterna i dagens läge en dold skatt vars nivå dock är lägre än standardnivån för skattebelagda varor och tjänster. Detta kan leda till en överkonsumtion av de lätt- eller nollbeskattade tjänsterna, vilket står i strid med principerna om en enhetlig konsumtionsbeskattning.⁶⁰

⁵⁸ Se Copenhagen Economics (2013): *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. Final report for TAXUD/2011/DE/334, och de la Feria, R. & Krever, R. (2012): *Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT*. Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/28.

⁵⁹ Se t.ex. Svenska Yle (2019) Bankerna erbjuder miljöfonder och erbjuder ägarstyrning för att komma åt företag som smutsar ner – är deras miljösatning trovärdig? Tillgänglig på <https://svenska.yle.fi/artikel/2019/10/19/bankerna-erbjuder-miljofonder-och-anvander-agarstyrning-for-att-komma-at-foretag>.

⁶⁰ Se bl.a. Mirrlees, J. et al. (eds) (2011), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford, Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies.

Argument har förekommit i enlighet med vilka det på grund av finansierings- och försäkringssektorns särskilda karaktär skulle vara svårt att inkludera dem i mervärdesbeskattningens tillämpningsområde. Emellertid är det här till syvende och sist enbart fråga om hur det *tekniskt* ska eller kan förverkligas, eftersom det torde råda enighet om den begreppsliga definitionen av det mervärde som finansierings- och försäkringssektorn producerar.⁶¹

Vad angår boende så är idag försäljning och uthyrning av fastigheter i huvudsak befriat från mervärdeskatt i de flesta EU-länder. Orsakerna till detta uppges vara administrativa, eftersom en stor del av fastighetsköpen sker mellan privatpersoner och det antas vara komplicerat att inkludera det i mervärdesbeskattningens tillämpningsområde. Byggtjänster omfattas däremot nog av mervärdeskatt, men inte vinstmarginalen för byggnader eller värdet på själva marken.⁶²

Utgående från principen om en allmän konsumtionsskatt så borde dessa också inkluderas i mervärdesbeskattningen eftersom all konsumtion som hänför sig till boende kan i princip jämföras med övrig konsumtion. Exempelvis den hyra som betalas för fastighet kan jämföras med andra hyror, likaledes innebär en ägarbebodd bostad inbesparade hyror för dess ägare, vilket kan jämföras med hyror som erläggs för användning av kapitalvaror. Ett sätt att se på beskattningen av boende är då att se det som ett tjänsteflöde för boendets ägare eller invånare, vilket också då kunde beskattas årligen.⁶³

Ur *principen om en hållbar utvecklings* synvinkel utgör boende också något som definitivt har en klar miljöpåverkan och som ur denna synvinkel även kunde omfattas av mervärdeskatt. Beroende på typen av fastighet så kan dess miljöpåverkan tydligt variera, vad gäller t.ex. material, mark, läge eller energianvändning och detta är något som också kunde bedömas ur ett LCA-perspektiv. Fastigheter och boende som uppfyller hållbarhetskriterier kunde sedan gynnas i beskattningen för att befrämja ett hållbart boende, exempelvis genom sänkta mervärdeskattesatser eller befrielse från mervärdeskatt.

En annan sak är sedan att man också i samband med reformen av *fastighetsskatten* ska ta hänsyn till miljöaspekter. Avsikten är bl.a. att fastighetsbeskattningen av vindkraftverk till havs ska sänkas och att sådana områden som skyddats med stöd av naturvårdslagen ska kunna befrias från fastighets-skatt.⁶⁴

4 AVSLUTANDE SYNUNKTER

Ur miljömässig och hållbarhetssynvinkel vore det önskvärt att tyngdpunkten för beskattningen skulle flyttas mot en strängare beskattning av sådan verksamhet som är miljöskadlig och icke-

⁶¹ Se mer t.ex. Rauhanen, T. (2017) *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjaukskeinona*. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki, s. 188–190.

⁶² Se 27 § i MerL och även Rauhanen, T. (2017) *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjaukskeinona*. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki, s. 188–190.

⁶³ Se t.ex. Adam, S. (2013): *Protecting VAT revenues*. "Protecting the tax base" conference, Stockholm, 13 June 2013, Cnossen, S. (2010): *A proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union* och Rauhanen, T. (2017) *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjaukskeinona*. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Helsinki, s. 190–191.

⁶⁴ Se bl.a. regeringsprogrammet för regeringen Rinne, tillgängligt på <https://valtioneuvosto.fi/sv/rinne/regeringen/regeringsprogrammet/beskattning-i-en-foranderlig-varld>.

hållbar och en lindrigare beskattning av sådan verksamhet som uppfyller hållbarhetskriterier man kommit överens om, i enlighet med principen om hållbar utveckling. Strukturella problem, såsom till exempel långsamt beslutsfattande inom EU, ofördelaktiga skatteavtal, skattekonkurrens samt sedan länge etablerade skatteregler har under en lång tid kunnat utgöra bromsklossar för utvecklingen mot en hållbar beskattning. Bland annat det gällande mervärdesskattedirektivet har begränsat användningen av och nivån på differentierade mervärdesskattesatser för varor och tjänster. Det pågående reformarbetet av mervärdesbeskattningen inom EU kan förhoppningsvis ändra på saken.

I styrningen av konsumtionen mot en hållbar riktning kan staten fungera som en katalysator och skapa incentiv och styrmedel för marknaden. Med differentierade mervärdesskattesatser är det möjligt att påverka priset och tillverkningskostnaderna för varor eller tjänster. Samtidigt kan detta även ha effekt på konsumenternas köpbeslut och företagets produktionsbeslut.

Man bör också överväga att inkludera i mervärdesbeskattningen alltmer sådana branscher som i dagens läge är befriade från mervärdesskatt och som ändå kan ha påvisbara effekter på en hållbar utveckling, såsom exempelvis hälso- och sjukvårdstjänster, boende och finansierings- och försäkringstjänster.

Å andra sidan har det konstaterats att sänkta mervärdesskattesatser också kan öka företagets och skatteförvaltningens kostnader, förorsaka gränsdragningsproblem och försämra effektiviteten i mervärdesbeskattningssystemet. Innan man gör slutliga beslut om att ta i bruk dylika ekonomiska styrmedel, bör det naturligtvis därför noggrant analyseras vilka de ekonomiska, miljömässiga och sociala effekterna verkligen kunde vara.

I sista hand bör besluten om att reformera mervärdesbeskattningen i en hållbar riktning basera sig på sådana ståndpunkter, där man väger problemen med kostnader och effektivitet mot visioner om en hållbar miljömässig, social och ekonomisk utveckling. Man bör även erinra sig om att utan någon större och grundläggande förändring i individers inställningar och därtill hörande konsumtionsmönster, så lönar det sig inte att slösa energi på att försöka skapa en mervärdesbeskattning som gynnar en hållbar konsumtion.