

Förord

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 14 februari 2002 att det inom Finansdepartementet skulle tillsättas en arbetsgrupp med uppdrag att utreda möjligheten av och lämpligheten i att sänka mervärdesskatten på omsättning av miljömärkta livsmedel. Utredningen skulle enligt beslutet omfatta de rättsliga, administrativa och praktiska förutsättningarna för en sådan sänkning. I samband därmed skulle även en mer generell analys göras av lämpligheten av att använda mervärdesskatten, liksom andra slags skatter, som miljöpolitiska styrmedel. Uppdraget skulle avslutas senast den 1 oktober 2002

Chefen för Finansdepartementet förordnade samma dag till ledamöter i arbetsgruppen skattedirektören Lennart Hamberg, ordförande, och professorn Bengt Kriström, samt till experter ämnesrådet Eva Posjnov och departementssekreterarna Madelén Falkenhäll, Anna Håkansson, Anna Sanell och Björn Strenger. Den 2 maj 2002 förordnades vidare kanslirådet Mats Wiberg till expert i arbetsgruppen.

Arbetsgruppen överlämnar härmed rapporten Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel. Uppdraget är därmed slutfört.

Stockholm i oktober 2002

Lennart Hamberg

Bengt Kriström

Innehåll

Sammanfattning	7
1 Arbetsgruppens uppdrag, m.m.....	17
1.1 Uppdraget och dess avgränsning.....	17
1.2 Arbetsgruppens arbete.....	19
1.3 Disposition	20
2 Rättsliga, administrativa och praktiska frågor	21
2.1 Mervärdesskatt	21
2.1.1 Mervärdesskatten och dess principer.....	21
2.1.2 De svenska mervärdesskattereglerna	28
2.1.3 EG-regler på mervärdesskatteområdet.....	35
2.2 Miljömärkning av livsmedel.....	41
2.2.1 Olika slags miljömärkningssystem	41
2.2.2 Regelverk om ekologisk produktion	43
2.2.3 Kontrollorgan och svensk märkning.....	46
2.3 Överväganden.....	48
2.3.1 En momssänkning kopplad till miljömärkning.....	48
2.3.2 Analys av EG-rätten på momsområdet	51
2.3.3 Inverkan av EG-fördragets regler om statligt stöd.....	64
2.3.4 Administration, kontroll m.m.....	66

2.3.5	Statsfinansiella effekter	74
2.3.6	Branschsynpunkter	75
3	Ekonomisk effektivitet och miljöpolitiska styrmedel....	81
3.1	Allmänt om samhällsekonomiska effekter av moms.....	81
3.2	Incitamentsbaserade instrument i miljöpolitiken.....	83
3.3	Valet av styrmedel i miljöpolitiken.....	86
3.3.1	Kostnadseffektivitet.....	87
3.3.2	Miljöproblemets karaktär	88
3.3.3	Styrmedelsvalet under osäkerhet.....	91
3.3.4	Administrations- och kontrollkostnader.....	92
3.3.5	Incitament till teknisk utveckling	93
3.3.6	Måluppfyllelsegrad	94
3.3.7	Fördelningseffekter.....	94
3.4	Differentierad moms som miljöpolitiskt styrmedel.....	95
3.4.1	Skall förorenaren eller den förorenade betala?	96
3.4.2	Finansieringsaspekter.....	97
3.4.3	Subventioner på kort och lång sikt	98
3.4.4	Teknisk utveckling och stöd till "späda" branscher.....	99
3.4.5	Det gröna företaget och den gröna konsumenten	101
	Slutsatser	103

Sammanfattning

Rapporten innehåller en analys av rättsliga, administrativa och praktiska frågor i samband med en eventuell differentiering av mervärdesskatten till förmån för ekologiska livsmedel. Analysen föregås av deskriptiv del där dels nuvarande mervärdesskatteregler beskrivs, inklusive EG-reglerna på området, dels gällande regelverk m.m. i fråga om ekologisk livsmedelproduktion och marknadsföringen av ekologiska livsmedel.

Därefter sker en ekonomisk analys på ett allmänt plan av valet av styrmedel i miljöpolitiken, följt av en analys av frågor som är direkt förknippade med en mervärdesskattedifferentiering som ett miljöpolitiskt styrmedel, särskilt vad gäller ekologiska livsmedel.

I enlighet med uppdraget innehåller rapporten ingen bedömning av önskvärdheten i sig av en differentiering av mervärdesskatten på livsmedel, eller vilka miljömässiga, hälsomässiga effekter etc. som skulle kunna uppnås av en sådan differentiering. Av samma skäl innehåller rapporten inte heller någon bedömning av lämplig storlek på en eventuell sänkning av mervärdesskatten på miljömärkta livsmedel, eller om en sådan sänkning lämpligen bör kombineras med ändringar av skatten på andra varor eller tjänster.

Arbetsgruppens arbete har mynnat ut i två huvudslutsatser:

Den s.k. likabehandlingsprincipen i EG-rätten innebär att Sverige inte kan införa olika mervärdesskattesatser för miljömärkta (ekologiska) livsmedel och andra livsmedel. En

ensidig svensk differentiering bedöms inte kunna utformas så att den blir EG-konform.

Den ekonomiska analysen visar att mervärdesskatten inte är det mest lämpliga miljöpolitiska styrmedlet, bl.a. med hänsyn till instrumentets trubbighet och osäkra kostnadseffektivitet, och till att en differentiering till förmån för ekologiska livsmedel kan sägas gå emot den allmänt accepterade principen om att förorenaren skall betala (Polluter Pay Principle).

Rättsliga, administrativa och praktiska frågor

Avgränsning av en momsdifferentiering

Det konstateras att mervärdesskattens allmänna principer innebär att en eventuell momsdifferentiering måste genomföras i alla produktions- förädlings- och distributionsled. Vårt EU-medlemskap och andra internationella åtaganden innebär också att livsmedel som införs till landet måste beskattas på lika villkor som inhemskt producerade livsmedel. Det kan inte heller krävas för sänkt moms att livsmedlen försetts med specifikt svensk miljömärkning.

En framtida momsdifferentiering måste knytas till ett befintligt märkningssystem med vitt tillämpningsområde. Arbetsgruppen har därför funnit det naturligt att en utgångspunkt för en sådan differentiering bör vara de gemensamma EG-reglerna om ekologisk produktion och märkning enligt EG-förordningen 2092/91 om ekologiskt framställda produkter. Villkoret för en momssänkning bör vara att livsmedlet marknadsförs som ekologiskt livsmedel enligt EG-förordningen. Det innebär att livsmedlet måste ha producerats i enlighet med förordningens bestämmelser, men också att alla kontrollåtgärder, märkningskrav etc. måste ha iakttagits. Endast livsmedel som omfattas av förordningens bestämmelser kan komma ifråga för en eventuell momsdifferentiering.

En aspekt av detta är att livsmedel som producerats "ekologiskt", men som av något skäl ej marknadsförs och märkts

som sådant, skulle beskattas högre. Det kan gälla t.ex. små producenter som inte anser sig vilja eller kunna hantera den administration och de avgifter som är förbundna med kontrollsystemen. Detta är emellertid en konsekvens som inte kan undvikas om det är mervärdesskatten som skall användas som styrinstrument.

Det innebär också att det skulle finnas en inte obetydlig ekologisk produktion som får statsstöd enligt de särskilda reglerna för detta, men där de livsmedel som produceras inte omfattas av den lägre mervärdesskatten eftersom kontroll och marknadsföring inte skett enligt rådsförordningen 2092/91.

Restauranger, storkök etc. är en växande marknad för ekologiska livsmedel. En differentierad mervärdesskatt saknar dock helt effekt som styrmedel på detta viktiga område.

Alla livsmedel omfattas inte av rådsförordningen, t.ex. odlad fisk och vilt. Det är i vissa fall inte helt klart vad som omfattas av regelverket, och de regler som tillämpas av de svenska kontrollorganen kan i vissa fall även omfatta sådana varor. Arbetsgruppen konstaterar att avgränsningsfrågorna skulle behöva utredas ytterligare vid en differentiering.

EG-rätten

När det gäller skattesatserna för mervärdesskatt förutsätter EG-reglerna att ett medlemsland tillämpar en normalskattesats och därtill, om så önskas, högst två olika lägre nivåer, varav ingen får vara lägre än 5 procent. Sverige tillämpar nu dels normalskattesatsen 25 procent för varor och tjänster i allmänhet, dels nivån 12 procent för bl.a. livsmedel och nivån 6 procent för bl.a. böcker, tidningar, etc.

En eventuell differentiering av mervärdesskatten mellan ekologiska och andra livsmedel skulle teoretiskt därför kunna göras så att mervärdesskatten på de ekologiska livsmedlen sänks till 6 procent, medan momsens för andra livsmedel behålls vid 12 procent. En differentiering skulle i och för sig också kunna uppnås genom att momsens för övriga livsmedel höjs till

normalskattesatsen 25 procent, men behålls vid 12 procent för ekologiska livsmedel. Ett ytterligare alternativ skulle vara 25 procent moms för livsmedel i allmänhet, och 6 procent moms för ekologiska livsmedel. Andra alternativ skulle förutsätta även andra ändringar i det svenska mervärdesskattesystemet.

Arbetsgruppen har beräknat att en sänkning av mervärdesskatten på ekologiska livsmedel från nuvarande 12 procent till 6 procent under genomförandeåret skulle medföra en negativ påverkan på statsbudgeten på ca 150 miljoner kronor.

Fråga är emellertid om en sådan differentiering av momsen på ekologiska resp. traditionellt odlade livsmedel alls är tillåten. Arbetsgruppen har bedömt att EG-rätten utgör ett hinder.

Enligt EG-rätten gäller en likabehandlingsprincip, som på skatteområdet innebär krav på skatteneutralitet. Enligt EG-domstolen innebär det hinder mot att liknande och konkurrerande varor behandlas olika. Liknande och konkurrerande varor måste belastas med en enhetlig skattesats. Det är emellertid enligt rättspraxis inte uteslutet att två produkter kan beskattas olika även om de till det yttre är likadana. Då krävs emellertid att det står klart att de faktiskt inte konkurrerar med varandra, på grund av det finns faktorer på marknaden som gör att skattedifferentieringen saknar betydelse som konkurrensfaktor. Det går knappast av hävda att så är fallet vid en mervärdesskattedifferentiering för ekologiska resp. konventionellt producerade livsmedel.

Arbetsgruppen bedömer att en differentierad moms för miljömärkta resp. övriga livsmedel uppenbart kan komma i konflikt med den likabehandlingsprincip som enligt EG-domstolen måste upprätthållas på momsområdet. En ensidig svensk differentiering bedöms inte kunna utformas så att den blir EG-konform.

Tjänstemän vid Kommissionen har vid samtal med arbetsgruppen angett som sin uppfattning att EG:s likabehandlingsprincip utgör hinder för att ha olika skattesatser för lika eller likartade livsmedel beroende på om de producerats ekologiskt eller inte.

EG-fördragets regler om statligt stöd

Arbetsgruppens slutsats är att en nedsättning av mervärdesskatten för ekologiskt producerade livsmedel bör anses vara en generell åtgärd som inte omfattas av de begränsningar som följer av EG-fördragets bestämmelser om statliga stöd.

Administration, kontroll m.m.

Det konstateras att erfarenheten visat att näringslivet och skatteadministrationen kan hantera differentieringar av momssatsen, men detta har sitt pris i form av gränsdragningsproblem, ökat informationsbehov, ökat kontrollbehov, m.m. För att använda differentiering av mervärdesskatten som ett styrmedel bör det, konstaterar arbetsgruppen, finnas mycket goda skäl, som med marginal kan uppväga de negativa effekterna av ett mer komplicerat skattesystem.

Gränsdragningsproblemen vid en sänkt mervärdesskatt för ekologiska livsmedel kommer att bli betydande, och sannolikt betydligt större än vad som förekommit vid tidigare differentieringar av mervärdesskattesatserna. Detta kommer att medföra ett väsentligt ökat arbete för myndigheterna, dvs. för skattemyndigheterna och för Tullverket, men även för livsmedelsbranschen.

Riksskatteverket, skattemyndigheterna och Tullverket kan vidare bedömas behöva lägga ner väsentligt större informationsinsatser än vad som är vanligt vid skattesatsförändringar.

Hanteringskostnaderna för handel och för berörda myndigheter kommer att öka. Bedömningen är att en differentiering underlättas av de avancerade kassaredovisningssystem som idag finns hos större livsmedelkedjor m.fl., medan hanteringen i småbutiker kommer att kompliceras. För myndigheternas del påpekas särskilt hanteringen av importmomsen hos Tullverket.

Kontrollen av mervärdesskatten bedöms komma att försvåras, bl.a. mot bakgrund av gränsdragningsproblemen. Den kontroll som får utföras av beskattningsmyndigheterna för att säkerställa att tillämpad mervärdesskattesats är korrekt måste i praktiken gå ut på kontroll av företagets bokföring, särskilt då in- och utgående fakturor i verksamheten. Uppgifter i dessa om att försålda varor är ekologiska, KRAV-märkta etc. kan enbart kontrolleras rent formellt. Huruvida ett livsmedel i och för sig producerats ekologiskt eller ej blir inte en fråga för beskattningsmyndigheterna.

Branschsynpunkter

Vid arbetsgruppens sammanträden med representanter för producentintressena och handeln har sammanfattningsvis stor tveksamhet visats inför differentiering av mervärdesskatten som ett lämpligt sätt att gynna en miljöanpassning av jordbruket och handeln med ekologiska livsmedel. En rad principiella och praktiska skäl mot en differentiering har framförts, och synpunkter lämnats om att stöd hellre kan ske i andra former.

Ekonomisk effektivitet och miljöpolitiska styrmedel

Valet av styrmedel i miljöpolitiken

Inledningsvis konstateras att det finns en enighet bland ekonomer om att momsens är en förhållandevis "bra" skatt, i så måtto att den inte snedvrider incitamenten i produktionsledet. Vidare noteras att det finns teoretiska skäl både för och emot differentierad moms. I praktiken differentieras för övrigt momsens i dagsläget på olika sätt i olika länder.

Den första övergripande slutsatsen är att styrmedel i miljöpolitiken bör baseras på tydliga miljömål. Hur dessa mål bestäms är inte lika viktigt som att valet av styrmedel relateras till miljö kvalitetsparametrar. Den andra slutsatsen, som ligger till grund för de flesta miljöekonomiska resonemang kring effektiva

styrmedel, är att miljöproblem bör angripas så nära källan som möjligt.

De allmänna synpunkterna på styrmedelsvalet i miljöpolitiken, och de som specifikt gäller momsdifferentiering, baseras på en jämförelse av styrmedel utifrån ett antal kriterium. De innefattar: kostnadseffektivitet; miljöproblemets karaktär; osäkerhet; administrations- och kontrollkostnader; incitament till teknisk utveckling; måluppfyllelsegrad och fördelningseffekter.

Ett styrmedel är kostnadseffektivt om marginalkostnaderna för minskning är lika stora i varje punkt. Den kunskap som finns idag visar att ekonomiska styrmedel har ett försteg gentemot kvantitativa regleringar. Varje miljömål kan nås till lägre samhällsekonomisk kostnad med hjälp av ett ekonomiskt styrmedel.

Miljöproblem kan grupperas i lokala (t.ex. buller), regionala (t.ex. svavel) och globala (klimatpåverkan). För globala/regionala miljöproblem är skattelösningar ofta att föredra. Överlåtbara utsläppsrätter kan också vara effektiva. För lokala problem kan man överväga kombinationslösningar.

Styrmedelsvalet bör också ta hänsyn till att det många gånger finns en betydande osäkerhet kring intäkter och kostnader av att minska miljöbelastningen. Ett instrument som reglerar kvantiteten (t.ex. utsläppsrätter), riskerar att ge dyra lösningar, om kostnaderna för reduktion visar sig bli större än beräknat. I det fallet begränsar en miljöavgift kostnaden till miljöavgiftens storlek. Å andra sidan är miljöavgifter mindre precisa, och i de fall det finns tröskeleffekter kan det vara klokt att sätta en övre gräns för miljöbelastningen. En kombination av pris och kvantitetsstyrning är intressant.

Administrations- och kontrollkostnader varierar mellan instrument och utformning av ett styrmedel i det enskilda fallet. Miljöskatter i Sverige är förhållandevis enkla att administrera. Exempel från andra länder visar att utsläppsrättighetsmarknader kan bli administrativt tunga, beroende på utformning.

Miljöskatter är mindre precisa än kvantitativa styrmedel; måluppfyllelsegraden är lägre. Till detta skall läggas de särskilda

problem som tillkommer när prisnivån i ekonomin inte är konstant (inflation eller deflation). I sådana fall måste miljöskatten på något sätt räknas om i reala termer.

Jämförelsen mellan olika styrmedel enligt resterande kriterier, leder tillsammans med ovan sagda, till slutsatsen att det inte finns något styrmedel som dominerar i alla dimensioner. Valet av styrmedel får göras från fall till fall, där man väger samman för- och nackdelar.

Diskussionen leder också till ett antal andra slutsatser. Miljöskatter bör sättas i förhållande till miljöskadan. Det leder också till slutsatsen att det inte finns effektivitetsskäl för sektorsvisa miljömål, i de fall man redan infört ett fungerande ekonomiskt styrmedel. En allmän slutsats är också att intäkter från miljöskatter, eller andra ekonomiska styrmedel, bör användas där de gör störst nytta.

Differentierad mervärdesskatt som miljöpolitiskt styrmedel

Denna del av avsnittet fokuserar momsdifferentiering som miljöpolitiskt styrmedel. I korthet är moms ett oprövat kort i miljöpolitiken och, relativt andra styrmedel, ett ganska trubbigt verktyg. En slutsats är att det finns få, om några, uppenbara miljöekonomiska fördelar att använda specialdestinerade momssänkningar i svensk miljöpolitik.

Huruvida momsdifferentiering är ett kostnadseffektivt styrmedel är svårbedömt, men i och med att den inte fokuserar problemets källa, talar mycket för att så inte är fallet.

En differentiering leder sannolikt till en substitution från konventionellt till "ekologiskt" odlade livsmedel. Därmed påverkas miljöproblem som är såväl globala, regionala som lokala. Styreffekten blir otydligare jämfört med instrument som fokuserar varje givet problem. I allmänhet är moms ett trubbigt instrument, och har sannolikt en lägre måluppfyllelsegrad jämfört med de konventionella styrmedlen i miljöpolitiken.

Ett antal andra argument av intresse för den samhällsekonomiska bedömningen av momsdifferentiering

behandlas kortfattat. Ett gäller förhållandet till den s.k. Polluter-Pay Principen ("förorenaren skall betala"). En momsdifferentiering förefaller inte vara konsistent med denna princip. Från ett effektivitetsperspektiv är dock skillnaden mellan PPP och dess omvändning VPP (Victim-Pay Principle) av mindre intresse. Det kan tex vara rationellt att Sverige stödjer andra länders ansträngningar att minska miljöbelastningen när miljöresursen delas mellan länder.

Den ekonomiska litteraturen innehåller många exempel på hur andra externaliteter än de som gäller miljö kvalitet, kan användas för att motivera ett riktat stöd till en viss bransch. Det gäller t.ex. utrikeshandel och motiven till att stödja s.k. "späda branscher". Under en övergångsperiod skyddas en viss bransch tills dess att den uppnått samma skalfördelar som utländska konkurrenter. Mycket talar dock för att man även i detta fall skall fokusera på problemets kärna, och subventionera den underliggande positiva externaliteten (snarare än att införa ett handelshinder av något slag).

Inom ekologiskt lantbruk finns småskalensackdelar, vilket skulle kunna vara ett motiv för ett särskilt stöd under en övergångsperiod. Det är dock inget starkt principiellt argument för särskilda stöd utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv. Skälet är att småskalensackdelar inte är ett marknadsmisslyckande, vilket är det traditionella motivet för offentliga ingripanden. I EU-kommissionens förslag till halvtidsöversyn av den gemensamma jordbrukspolitikens förslags medel över från de generella stöden till riktade miljö- och landsbygdsåtgärder. Inom ramen för dessa kan ersättning ges bl.a. till ekologisk produktion, investeringsstöd och stöd till småskalig livsmedelsproduktion. Detta förhållande bör också vägas in i resonemang kring differentierad moms på livsmedel.

Företagen använder allt oftare miljö kvalitet som en del av sin strategi. Det är en tänkbar förklaring till att företagen ibland underskrider miljökrav satta av myndigheterna. På så sätt kan företaget skaffa sig en goodwill, som i sin tur kan ge högre vinster på sikt. Det "gröna" företaget och den "gröna"

konsumenten, som i allt större utsträckning efterfrågar "miljövänliga" varor, innebär en intressant utmaning för den konventionella synen på styrmedel i miljöpolitiken. En optimistisk tolkning är att marknaden löser miljöproblemen och styrmedlen blir överflödiga, därför att den "gröna" konsumenten efterfrågar miljövänliga produkter. En kanske mer realistisk tolkning är att det trots allt i allmänhet är svårt att lösa problem med externaliteter på frivillig basis.

1 Arbetsgruppens uppdrag, m.m.

1.1 Uppdraget och dess avgränsning

I budgetpropositionen för 2001, prop. 2001/02:1 avsnitt 8.7.2, angav regeringen att möjligheten av och lämpligheten i att sänka mervärdesbeskattningen på omsättning av miljömärkta livsmedel bör utredas som ett led i miljöpolitiken.

I det uppdrag som gavs åt arbetsgruppen genom regeringsbeslutet den 14 februari 2002 preciserades detta i en särskild bilaga till regeringsbeslutet, varvid angavs följande områden för analys och utvärdering:

- en analys av rättsliga, administrativa och praktiska frågor med anknytning till en differentierad mervärdesskatt inom livsmedelsområdet,
- en grundläggande förutsättning för en differentiering är att produkter som skall särbehandlas kan identifieras och hållas isär i hela produktions- och distributionskedjan. Detta har särskild betydelse med hänsyn till att mervärdesskatten är en flerledsskatt, och att en eventuellt reducerad skattesats måste tillämpas i alla led, inklusive vid import eller förvärv från andra EU-länder. Befintliga regelverk m.m. i Sverige och internationellt vad gäller miljömärkta livsmedel skall värderas mot denna bakgrund

- EG:s regler på mervärdesskatteområdet skall också analyseras, liksom i vad mån EU:s statsstödsregler utgör begränsningar. Även andra internationella åtaganden kan behöva beaktas,
- de administrativa och kontrollmässiga aspekterna för berörda myndigheter bör värderas, och en bedömning göras av praktiska konsekvenser för handeln och andra led i produktions- och distributionskedjan,
- för att skapa ett mer allsidigt underlag för kommande överväganden inom miljö- och skattepolitiken bör en mer generell analys göras av lämpligheten av att använda mervärdesskatten, liksom andra slags skatter, som miljöpolitiska styrmedel. Analysen bör innefatta en bedömning av om vissa skatteinstrument är mer effektiva än andra som sådana styrmedel, och, om så är fallet, vilka principer man bör följa i valet av styrinstrument. Vad gäller miljömärkta livsmedel mer specifikt bör också analyseras skäl för att använda exempelvis mervärdesskatten för att göra sådana produkter mer konkurrenskraftiga, och vilka effekter en skattedifferentiering kan bedömas medverka till. Därvid bör de statsfinansiella effekterna av en eventuell sänkning av skattesatsen belysas, liksom de samhällsekonomiska konsekvenserna. Även kostnadseffekterna för myndigheterna bör belysas.

Arbetsgruppens uppdrag består således att göra en allsidig belysning av rättsliga, praktiska och administrativa förutsättningar för en sänkning av mervärdesskatten på miljömärkta livsmedel. Detta får förstås så att analysen skall avse en eventuell differentiering av mervärdesskatten mellan livsmedel i allmänhet och livsmedel som är miljömärkta, med lägre skatt på de senare.

Vidare skall en ekonomisk analys göras av mervärdesskattens användbarhet som ekonomiskt styrmedel vid en sådan differentiering, och dessutom en vidare analys av skatteinstrumentets användbarhet som miljöpolitiskt styrmedel.

I uppdraget anges emellertid uttryckligen den begränsningen att det inte ankommer på arbetsgruppen att ta ställning till om en sänkning av mervärdesskatten lämpligen bör ske eller inte, och inte heller att överväga hur en sådan eventuell förändring skulle kunna finansieras. Detta får förstås så att uppdraget inte omfattar att utreda önskvärdheten i sig av en differentiering av mervärdesskatten på livsmedel, eller vilka miljömässiga, hälsomässiga effekter etc. som skulle kunna uppnås av en sådan differentiering. Uppdraget får därmed inte heller anses innefatta en bedömning av lämplig storlek på en eventuell sänkning av mervärdesskatten på miljömärkta livsmedel, eller om en sådan sänkning lämpligen bör kombineras med ändringar av skatten på andra varor eller tjänster.

1.2 Arbetsgruppens arbete

Arbetsgruppen har sammanträffat med följande organisationer och företag:

KRAV
Demeter
LRF
Ekologiska lantbrukarna
Svensk dagligvaruhandel
KF
ICA

Arbetsgruppen har vidare fört diskussioner med tjänstemän från EU-kommissionen. Informella kontakter med tjänstemän vid Konsumentverket, Tullverket och i skatteförvaltningen har förekommit.

Vid författandet av arbetsgruppens föreliggande rapport har den del som rör rättsliga, praktiska och administrativa frågor i huvudsak utarbetats av Lennart Hamberg, medan den del som rör den ekonomiska analysen i huvudsak utarbetats av Bengt Kriström.

1.3 Disposition

Promemorian är indelad i två huvudavsnitt.

I avsnitt 2 behandlas rättsliga, praktiska och administrativa frågor i samband med en eventuellt sänkt eller differentierad mervärdesskatt på livsmedel. Avsnittet inleds med en beskrivning av huvuddragen i gällande regler på mervärdesskatteområdet, samt en beskrivning av befintliga miljömärkningssystem. Därefter görs i en övervägandedel en analys av hur en momssänkning kopplad till miljömärkningssystem kan utformas. Praktiska, administrativa och kontrollmässiga effekter analyseras. En bedömning görs av betydelsen av EG:s momsregler, liksom gällande statsstödsregler. Konsekvenser för skatteadministration och näringsliv belyses.

I avsnitt 3 görs en bred ekonomisk analys av vilka krav som bör ställas vid val av styrmedel i miljöpolitiken. Därefter analyseras i vad mån en differentierad mervärdesskatt är ett effektivt styrmedel för att uppnå miljömål, särskilt i perspektiv av en eventuell momsdifferentiering till förmån för ekologiska livsmedel.

2 Rättsliga, administrativa och praktiska frågor

2.1 Mervärdesskatt

2.1.1 Mervärdesskatten och dess principer

Mervärdesskatten infördes i Sverige 1969. Den ersatte då den s.k. allmänna varuskatten (populärt benämnd omsen), som i sin tur hade införts 1960. Båda skatterna är exempel på s.k. allmänna konsumtionsskatter eller omsättningsskatter. De kan också kallas indirekta skatter.

Att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt eller omsättningsskatt indikerar att skatten är avsedd att träffa konsumtionen av varor och tjänster. Det är omsättningen av dessa varor och tjänster som beskattas, och tekniskt går det till så att det är de företag som omsätter varorna och tjänsterna som är skattskyldiga och skall betala in skatten till staten. Att mervärdesskatten är en allmän eller generell konsumtionsskatt indikerar att skattebasen är vid och omfattar omsättningen av så gott som alla varor och tjänster. Där skiljer sig skatten från de s.k. punktskatterna som också är konsumtionsskatter men inriktade på enskilda varuslag, såsom oljeprodukter, alkoholhaltiga drycker eller tobak.

När mervärdesskatten kallas en indirekt skatt avser det att uttrycka att det är fråga om en skatt som förutsätts kunna

övervältras framåt på konsumenterna. Dvs., även om det är den näringsidkare som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att betala in skatten till staten, är syftet att skatten skall kunna övervältras framåt på konsumenterna som indirekt kommer att bära skatten. Övervältringen sker genom att näringsidkaren kompenserar sig för mervärdesskatten genom att föra denna vidare till kunden genom en motsvarande prishöjning. Därigenom skiljer sig mervärdesskatten från de direkta skatterna, t.ex. fysiska och juridiska personers inkomstskatt, som förutsätts innebära en ekonomisk belastning för den skattskyldige själv. Det har emellertid sedan länge varit omdiskuterat vilka övervältringseffekter som faktiskt uppstår, och i vilken mån en mervärdesskatt i slutändan belastar producenten eller konsumenten. Avgörande torde bl.a. vara produktens priskänslighet (se vidare avsnitt 3.1 nedan).

Vad som framför allt skiljer mervärdesskatten från den tidigare omsen är att mervärdesskatten är konstruerad som en flerledsskatt, medan omsen bara togs ut i ett led, nämligen vid försäljning i detaljistledet. Omsen fungerade därvid på liknande sätt som punktskatterna, som också normalt bara tas ut i ett led, vanligen hos producenten.

Att mervärdesskatten är en flerledsskatt innebär att skatten påförs i alla led i produktions- och distributionskedjan. Varje led i kedjan svarar gentemot staten för skatten på den värdetillväxt, det mervärde, som tillförs produkten genom bearbetning, hantering etc. i det egna ledet. Mervärdet i varje produktions- och distributionsled räknas fram som skillnaden mellan skatten på den skattskyldiges försäljning och den skatt som han erlagt vid förvärv av de insatsvaror eller insatstjänster som behövs för verksamheten.

Den näringsidkare som är skattskyldig till mervärdesskatt får således beräkna skatt på hela sin skattepliktiga omsättning. Näringsidkarens insatsvaror i produktionen är vanligen också belagda med mervärdesskatt, vare sig det rör sig om inköpta förbrukningsartiklar eller investeringsvaror. Den skattskyldige näringsidkaren har dock normalt full avdragsrätt för all

mervärdesskatt på inköpen. Vad näringsidkaren för en viss beskattningsperiod betalar in till staten utgör därför mellanskillnaden mellan mervärdesskatten på hans egen omsättning och mervärdesskatten på hans inköp under perioden. I varje förädlingsled inbetalas på så sätt till staten en skatt som beräknas på mervärdet i produktionsledet. Skulle mervärdet för en viss period vara negativt, dvs. mervärdesskatten på inköpen är större än mervärdesskatten på försäljningen, återbetalar skattemyndigheten den överskjutande ingående skatten till näringsidkaren.

Fördelen med en sådan flerledsskatt är bl.a. att den totala skattebelastningen på en vara eller tjänst är oberoende av antalet led i produktions- eller distributionskedjan. Den blir därför konkurrensneutral för företag med olika integrationsstrukturer. Vid varje omsättning av en vara eller en tjänst framkommer automatiskt den totala skattebelastning som träffar produkten. Det innebär också att skatten kan fås att fungera konkurrensneutralt vid handel över gränserna, eftersom tekniken gör det möjligt att vidta "gränskorrigerande" åtgärder på ett effektivt sätt så att rätt land erhåller skatteintäkterna på konsumtionen. Denna fördel med mervärdesskatten har varit ett huvudskäl för att Sverige, och EU, valt denna skatteform för sin allmänna konsumtionsbeskattning, och mervärdesskatten är numera är spridd till de flesta länder.

Eftersom tekniken med beskattning i flera led väcker särskilda frågor inför en eventuell användning av mervärdesskatten som ett sätt att gynna viss produktion och konsumtion, t.ex. av miljömärkta livsmedel, skall här flerledsprincipen illustreras med ett exempel, som högst schematiskt följer hur skatten hanteras när mjölk produceras och distribueras (skattesatsen är 12 procent för livsmedel, men 25 procent för de flesta andra varor och tjänster).

Produktionsled	Försäljningspris exkl. moms, kr	Moms-pålägg, kr	Försäljningspris inkl. moms, kr	Inbetalas till staten, kr
Råvaruproducent, t.ex. fodermedel	1000	250 (25 %)	1250	250
Lantbrukare/mjölksproducent	4000	1000 (25 %) ¹	5000	750 (1000-250)
Mejeri	5000	600 (12 %)	5600	-400 (600-1000)
Livsmedelsgrossist	6000	720 (12 %)	6720	120 (720-600)
Detaljst	8000	960 (12 %)	8960	240 (960-720)
Summa skatt till staten				960
Konsumenterna betalar till detaljisten			8960	

När konsumenterna betalar sina varor hos detaljisten, inkluderar priset således ett belopp som motsvarar den sammanlagda belastning med mervärdesskatt som uppkommit hos alla de näringsidkare som medverkat. Den mervärdesskatt som inflyter till staten har betalats in stegvis och av ett flertal skattskyldiga. Genom att varje led i kedjan har avdragsrätt för den

¹ Som framgår av avsnitt 2.1.2 nedan torde med nuvarande regler leveransen av mjölk från lantbrukare till mejeri vanligen inte vara att anse som leverans av livsmedel, utan av råvara till livsmedelsindustrin med skattesatsen 25 procent.

mervärdesskatt som betalats vid inköp för verksamheten, motsvarar den totala skattebelastningen också den mervärdesskatt som detaljisten tar ut av konsumenten. Varje led har inte bara avdragsrätt. Är "ingående" mervärdesskatt större än den "utgående", se mervärdesskatten för mejeriet i exemplet ovan, betalas överskjutande ingående skatt tillbaka till näringsidkaren (i exemplet får mejeriet 400 kr tillbaka av staten).

Nuvarande principer för mervärdesskatten innebär att en viss produkt alltid beskattas med samma skattesats oavsett i vilket led produkten omsätts. I exemplet ovan tillämpar mejeriet samma skattesats när det säljer mjölken till grossisten, som när detaljisten säljer till konsument; däremot tillämpar fodermedelproducenten och lantbrukaren/mjolkproducenten en annan skattesats, eftersom hans omsättning inte avser livsmedel.² I följande avsnitt berörs denna princip ytterligare.

Exemplet ovan kan också tas till utgångspunkt för att illustrera följande. Även om mervärdesskatten teoretiskt skulle kunna sänkas i ett produktionsled, t.ex. hos lantbrukaren/mjolkproducenten, saknar detta effekt för den totala skattebelastningen och för priset till konsumenten, om inte också den skattesats som tillämpas i detaljistledet sänks på motsvarande sätt. Detta visas av nedanstående version av exemplet, där förutsättningarna enligt tabellen ovan ändrats endast på det sättet att lantbrukaren tillåtits använda skattesatsen 6 procent.³

² Se föregående not.

³ Exemplet är teoretiskt, som framgår av följande avsnitt innebär mervärdesskattereglerna att momssatsen för en viss produkt skall vara lika i alla produktionsled så länge produkten är identisk.

Produktionsled	Försäljningspris exkl. moms, kr	Moms-pålägg, kr	Försäljningspris inkl. moms, kr	Inbetalas till staten, kr
Råvaruproducent, t.ex. fodermedel	1000	250 (25 %)	1250	250
Lantbrukare/mjölksproducent	4000	240 (6 %)	4240	-10 (240-250)
Mejeri	5000	600 (12 %)	5600	360 (600-240)
Livsmedelsgrossist	6000	720 (12 %)	6720	120 (720-600)
Detaljst	8000	960 (12 %)	8960	240 (960-720)
Summa skatt till staten				960
Konsumenterna betalar till detaljisten			8960	

Det är således uppenbart att en eventuell differentiering av momsen mellan ordinära resp. miljömärkta livsmedel måste, om den skall kunna få någon styrande effekt på konsumenternas val, tekniskt utformas så att differentieringen får genomslag inte bara i producentledet. Inte heller för producenten har en reducering någon betydelse om den inte får genomslag ända fram till konsumenterna, eftersom mervärdesskatten är avdragsgill i varje led utom i konsumentledet.

En eventuell sänkning av momsen på ekologisk mjölk till t.ex. 6 procent skulle således, om den skall ha någon mening, få genomföras på sätt som framgår av nedanstående version av exemplet.

Produktionsled	Försäljningspris exkl. moms, kr	Moms-pålägg, kr	Försäljningspris inkl. moms, kr	Inbetalas till staten, kr
Råvaruproducent, t.ex. fodermedel	1000	250 (25 %)	1250	250
Lantbrukare/mjölksproducent	4000	1000 (25 %) ⁴	5000	750 (1000-250)
Mejeri	5000	300 (6 %)	5300	-700 (300-1000)
Livsmedelsgrossist	6000	360 (6 %)	6360	60 (360-300)
Detaljist	8000	480 (6 %)	8480	120 (480-360)
Summa skatt till staten				480
Konsumenterna betalar till detaljisten			8480	

⁴ Se fotnot 1 ovan.

2.1.2 De svenska mervärdesskattereglerna

I förevarande avsnitt skall inte en systematisk beskrivning av den svenska mervärdesskatten lämnas, utan endast viss information som är av betydelse för den fortsatta framställningen och analysen.

Skattereformen

De nuvarande svenska reglerna om mervärdesskatt finns i mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Men reglerna går, som antytts ovan, tillbaka på lagstiftning som varit på plats länge. Många betydelsefulla ändringar har dock skett på senare år.

Av särskild vikt är den s.k. skattereformen som genomfördes 1990-1991. Reformen⁵ innebar som bekant att inkomstskatterna sänktes och att detta finansierades genom bl.a. ett ökat uttag av indirekta skatter. På mervärdesskatteområdet skedde mycket väsentliga basbreddningar. De innebar bl.a. att alla varor och tjänster, med mycket få undantag, skulle beskattas. Beskattningen skulle också ske med en enhetlig skattesats, 25 procent (samma skattesats tillämpas ju ännu idag men inte längre för alla varor och tjänster).⁶

Önskemålet från lagstiftarens sida var att åstadkomma ett rent mervärdesskattesystem, så långt möjligt utan särregler och utan t.ex. olika skattesatser. Det är intressant att något närmare se på motiven för skattereformen i denna del.

Lagstiftarens intentioner var att vårt mervärdesskattesystem skulle gynna samhällsekonomisk effektivitet, innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt, vara enkel att tillämpa för myndigheter och skattskyldiga och vara fördelningspolitiskt acceptabel. Det konstaterades att en generell och enhetlig mervärdesskatt bäst motsvarar dessa krav. Om konsumenten kan välja mellan olika varor och tjänster, av vilka

⁵ Prop. 1989/90:50 resp. prop. 1989/90:111.

⁶ Före skattereformen fanns inga lägre skattesatser, men väl särskilda "reduceringsregler" som hade motsvarande effekt.

en del är belagda med full mervärdesskatt, andra med en lägre skatt och åter andra är skattefria, snedvrids konsumtionsmönstren med samhällsekonomiska förluster som följd. En mervärdesskatt bör således likformigt träffa all konsumtion av varor och tjänster.⁷

I det utredningsarbete som låg bakom skattereformen redogjordes närmare för de samhällsekonomiska skäl samt bl.a. de administrativa skäl och de kontrollskäl som talade för en enhetlig och likformig mervärdesskatt.⁸ När det gäller skattesatsdifferentieringar, som särskilt undersöktes vad gäller livsmedelsområdet, fann man att en enhetlig skattesats var att föredra och att mervärdesskatten borde användas som en ren intäktskälla för staten och inte som ett fördelningspolitiskt instrument. På en aggregerad nivå skulle konsumenterna förlora på en finansierad mervärdesskattesänkning på livsmedel på grund av de ökade samhällsekonomiska snedvridningskostnaderna.

Nuvarande skattesatsregler

Efter skattereformen upprätthölls således ett system med en enda mervärdesskattesats, lika för alla varor och tjänster.⁹ Detta varade emellertid bara ett år, för den 1 januari 1992 infördes sänkt skatt (till 18 procent) på livsmedel, restauranger, hotell och resor. Någon särskild analys som motiverade denna ändring i synsättet jämfört med den nyss genomförda skattereformen lades inte fram, utan beslutet får ses som resultatet av den nu uppkomna politiska situationen.¹⁰

Den linje som fick genomslag 1992 har senare fullföljts genom en rad ytterligare beslut om sänkt mervärdesskatt på vissa varor

⁷ Prop. 1989/90:111.

⁸ Reformerad mervärdesskatt m.m., SOU 1989:35, särskilt s. 142-150 och 257-274.

⁹ Det fanns dock, liksom ännu i dag, i några få fall vad som ibland betecknas som "0-skattesatser" vilket är en särskild form för undantag från skatteplikt.

¹⁰ Enligt FiU 1990/91:30 föreslog utskottet "med anledning av yrkanden i motioner från centern, vänsterpartiet och miljöpartiet att riksdagen hos regeringen begär förslag om en sänkning av mervärdesskatten på livsmedel och serveringstjänster...". Regeringen efterkom beställningen genom prop. 1991/92:50 om sänkning av mervärdesskatten på vissa varor och tjänster, m.m., och inkluderade i förslaget också en sänkning av mervärdesskatten på hotell och persontransporter.

och tjänster. I åtskilliga fall har detta dock föranletts av att en anpassning av regelverket till EG-reglerna nödvändiggjort att tidigare undantag från skatteplikten fått slopas, varvid undantaget ersatts med beskattning med reducerad skattesats. Senast har en sänkning av mervärdesskatten på ett visst område genomförts den 1 januari 2002, när skattesatsen på böcker och tidskrifter m.m. sänktes till 6 procent.¹¹

Enligt gällande lagstiftning, 7 kap. 1 § ML, tillämpas för närvarande följande tre skattesatser i Sverige:

25 %

normalskattesats, den skattesats som tillämpas om inget annat är stadgat

12 %

hotellrumsuthyrning samt upplåtelse av campingplats o.dyl.,
transport i skidliftar,
konstnärs försäljning av egna konstverk,
import av konstverk, samlarföremål och antikviteter,
omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av livsmedel

6 %

böcker, tidningar, tidskrifter m.m.
tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och
balettföreställningar m.m.,
viss biblioteksverksamhet,
viss museiverksamhet,
upplåtelse och överlåtelse av upphovsrätt till litterära eller
konstnärliga verk,
upplåtelse och överlåtelse av rätt till ljud och bildupptagning,
tjänster på idrottsområdet,
personbefordran,
tillträde till och förevisning av djurpark

¹¹ Prop. 2001/02:45 om sänkt mervärdesskatt på böcker och tidskrifter, m.m.

Det kan nämnas att av den totala omsättning som de skattskyldiga redovisar i sina skattedeclarationer fördelar sig omsättningen procentuellt enligt följande:¹²

Skattesats 25%	63,3%
Skattesats 12%	8,4%
Skattesats 6%	0,4%
Skattefri omsättning inom landet	5,0%
Skattefri omsättning till annat EU-land	8,5%
Skattefri exportomsättning	14,4%
Summa	100%

Närmare om sänkt skatt på livsmedel

Enligt 7 kap. 1 § ML tillämpas således en (reducerad) skattesats om 12 procent för livsmedel, närmare bestämt för:

”omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

- a) vatten från vattenverk,
- b) spritdrycker, vin och starköl, och
- c) tobaksvaror.”

Enligt livsmedelslagen förstås med livsmedel ”matvara, dryckesvara, njutningsmedel eller annan vara som är avsedd att förtäras av människor med undantag av vara på vilken läkemedelslagen (1992:859) är tillämplig.”

Det innebär att livsmedelsbegreppet även innefattar kryddor, alkoholhaltiga drycker, snus, tuggtobak och konfektyrer, eller ”allt som på ett eller annat sätt passerar människans mun”.¹³

¹² Avser förhållandena år 2000, import och förvärv från andra EU-länder ej redovisade. Källa: Skattestatistisk årsbok 2001, Riksskatteverket, tabell 5.6.

¹³ Nistér i Karnov, svensk lagsamling med kommentar.

I Riksskatteverkets handledning för mervärdesskatt har avgränsningen uttryckts på följande sätt: ”praktiskt taget alla produkter utom läkemedel enligt läkemedelslagen, som på något sätt förtärs (sväljs, sugas eller tuggas) av människor, behandlas som livsmedel. Härav följer att exempelvis tuggummi, men inte tandkräm eller produkter avsedda att inandas, räknas som livsmedel.”

En särskild fråga är när i tillverkningsprocessen en råvara blir livsmedel. Enligt prop. 1971:61 bör en råvara bedömas som livsmedel på ett så tidigt stadium i beredningsproceduren som krävs från livsmedelshygienisk synpunkt. T.ex. anses spannmål som livsmedel när det kommer till kvarnanläggningen och där bedömts vara kvarngillt. Kött betraktas som livsmedel då det levande djuret kommer till slakteriet och där besiktigas av veterinär. Mjölk anses vara livsmedel då leveransen anländer till mejeriet. Fisk som rensas och bearbetas ute till havs i anslutning till fängsten anses som livsmedel redan på detta stadium.¹⁴

Detta innebär, enligt Riksskatteverkets handledning för mervärdesskatt, att det är först hos kvarnen eller slakteriet som varorna är livsmedel och hanteras som sådana. Försäljning från kvarnen eller slakteriet avser livsmedel medan försäljning till kvarn eller slakteri skall beskattas med 25 procent. Detta gäller oavsett vilka provtagningar och kvalitetsbedömningar som föregått försäljningen.

Vidare gäller enligt handledningen:

”Djur, mjölk och spannmål bör anses utgöra råvaror vid försäljning från exempelvis jordbrukare till uppköpare, och beskattas enligt den högre skattesats som gäller för andra varor än livsmedel.

Fisk och skaldjur, avsedda som människoföda, bör anses som livsmedel redan i ledet fiskare - uppköpare.

Vegetabilier som exempelvis frukt, bär och grönsaker, avsedda som människoföda, bör genomgående beskattas efter den skattesats som gäller för livsmedel.

Även i de fall försäljning eller överlämnande sker direkt till konsument bör beskattning ske efter den skattesats som gäller för

¹⁴ Prop. 1991/92:50.

livsmedel. På motsvarande sätt bör egna uttag ur exempelvis jordbruk beskattas.

Det förekommer att jägare säljer vilt. Även här bör reglerna tillämpas så att om försäljningen sker till konsument ska beskattning ske efter 12 % och om den sker till uppköpare ska beskattning ske efter 25 %.”

Eftersom varor som omfattas av läkemedelslagen inte räknas som livsmedel, och därigenom inte beskattas med skattesatsen 12 procent, uppkommer också frågor om avgränsningar mot det området. S.k. frilistade naturmedel, naturläkemedel och homeopatiska preparat omfattas av läkemedelslagen och anses därför inte som livsmedel vid tillämpningen av ML. Andra hälsokostpreparat, såsom kosttillskott, är däremot livsmedel och omfattas av skattesatsen 12 procent.

Med *livsmedelstillsatser*, som således också omfattas av skattesatsen 12 procent, förstås enligt livsmedelslagen ”dels berikningsmedel som är avsett att tillföras livsmedel för att förbättra dess näringsvärde, dels annan vara eller ämne som är avsedd att tillföras livsmedel för att påverka dess hållbarhet, konsistens, färg, smak eller lukt eller åstadkomma annan bestämd egenskap hos livsmedlet, om berikningsmedlet, varan eller ämnet ej är livsmedelsråvara.”

Den lägre skattesatsen på livsmedel avser endast omsättning m.m. av varan livsmedel. Servering av livsmedel i en restaurang anses däremot som en tjänst, som beskattas med den normala skattesatsen 25 procent. Gränsdragningen mellan serveringstjänster och livsmedelsförsäljning vållar inte sällan besvär. Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer i frågan¹⁵. Eftersom mervärdesskatten på restaurangbesök inte påverkas av nivån på livsmedelsmomsen, kan konstateras att det här finns ett område där en eventuellt sänkt moms på miljömärkta livsmedel överhuvudtaget inte synes kunna ha någon ekonomisk betydelse.

¹⁵ RSV S 1995:20. Se även Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2002, avsnitt 32.

De skattskyldiga och beskattningsreglerna

Som anförts inledningsvis är mervärdesskatten en konsumtionsskatt som i slutänden är avsedd att bäras av konsumenterna, men skyldigheten att betala in skatten till staten ligger på den som:

- yrkesmässigt inom landet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster
- förvärvar varor från andra EG-länder i vissa fall, så kallat gemenskapsinternt förvärv, eller
- importerar skattepliktiga varor till landet.

Reglerna finns i 1 kap. 1 - 2 § ML, och innehåller dessutom olika särregler för vissa fall där det är förvärvaren av en vara eller tjänst som är skattskyldig.

Skatteplikten är i princip identisk oavsett om fråga är om omsättning inom landet, gemenskapsinternt förvärv eller import. Enligt 3 kap. 1 § ML är import resp. gemenskapsinternt förvärv av en vara undantagen från skatteplikt om omsättningen av varan skulle ha varit det.

Den skattesats som tillämpas för t.ex. livsmedel är identisk vare sig det är fråga om inhemsk omsättning, import eller gemenskapsinternt förvärv, 7 kap. 1 § andra stycket 5 ML.

Det är ett mycket stort antal företag som redovisar mervärdesskatt till staten. I juli 2001 fanns totalt 829 682 fysiska eller juridiska personer som var registrerade hos skattemyndigheterna som skattskyldiga till mervärdesskatt.¹⁶

De skattskyldiga redovisar och betalar in mervärdesskatten till staten enligt de regler som finns i skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Skattebetalningsförfarandet varierar, bl.a. beroende på storleken av den skattskyldiges omsättning. För skattskyldiga med låg omsättning, högst 1 miljon kr per år, kan mervärdesskatten redovisas i självdeklarationen. För övriga skall skatten redovisas i särskild skattedeklaration, oftast månatligen. Drygt hälften av de skattskyldiga redovisar mervärdesskatten i

¹⁶ Källa: Skattestatistisk årsbok 2001, tabell 5.4.

sin självdeklaration.¹⁷ Vid import till Sverige betalas däremot mervärdesskatt på importen till Tullverket enligt förfarandereglerna i tullagen (2000:1281).

2.1.3 EG-regler på mervärdesskatteområdet

Allmänt

Mervärdesskatten infördes i EU-länderna som ett gemensamt system för allmän konsumtionsskatt redan 1970.¹⁸ Sedan dess har de gemensamma reglerna kontinuerligt utvecklats, och de är numera mycket omfattande, detaljerade och komplicerade. Genom en lång rad beslut av ministerrådet har systemet byggts ut mot en långtgående harmonisering och så att ländernas handlingsfrihet blivit alltmer beskuren. I samma riktning har verkat att EG-domstolen kommit att utveckla en mycket rikhaltig praxis på mervärdesskatteområdet, som blivit av avgörande betydelse för den nationella tillämpningen av reglerna.

Ett skäl till att mervärdesskatten ägnats sådan uppmärksamhet av EG:s beslutande organ och av EG-domstolen är att denna skatt har en stor inverkan på den inre marknadens funktion. Enligt artikel 93 i fördraget skall rådet enhälligt på förslag av Kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar. Eftersom mervärdesskattereglerna har betydelse för så gott som all handel med varor och tjänster inom unionen, har harmonisering ansetts nödvändigt på ett sätt som inte förekommer på skatteområdet i övrigt (bortsett då möjligen för de s.k. harmoniserade

¹⁷ Källa: se föregående not

¹⁸ Genom det första mervärdesskattedirektivet, 67/227/EEG. Se om det gemensamma mervärdesskattesystemets utveckling inom EU: Publica EU, Kommentarer till EG-rätten, band 3, kapitel 21 och Ståhl/Österman, EG-skatterätt, Iustus förlag 2000.

punktskatterna på alkoholhaltiga drycker, tobak och mineraloljeprodukter).

Ett ytterligare incitament för att samordna mervärdesskattereglerna har varit att mervärdesskatteuppbörden kommit att bli en väsentlig del av basen för EU-ländernas finansiering av EU:s budget. EU:s s.k. egna resurser beräknas således till en del efter medlemsländernas skatteuttag. Detta har nödvändiggjort en långtgående samordning av bl.a. skattebasen, dvs. den exakta avgränsningen av vilka varor och tjänster som skall beskattas och vilka som skall undantas från moms. Det ännu grundläggande mervärdesskattedirektivet, sjätte direktivet, tillkom mot denna bakgrund.

Sjätte direktivet, 77/388/EEG¹⁹, reglerar således vad som skall beskattas med moms, när skatten skall tas ut och hur den skall bestämmas, vem som är skattskyldig m.m. Ett av de få områden där medlemsländerna har ett visst handlingsutrymme inom direktivets ram är skattesatsområdet.

Skattesatsregler i EG:s sjätte momsdirektiv

Från början innehöll de gemensamma momsreglerna bara få regler om skattenivåerna, som i stort sett lämnades till medlemsländernas eget bestämmande. I samband med genomförandet av den inre marknaden utbyggdes regelverket också här, bl.a. så att vissa miniminivåer för skattesatserna infördes från och med 1993. Kommissionen hade tidigare, under 1987, lagt fram förslag om en längre gående harmonisering av skattesatserna inom vissa "band", men detta vann inte gehör hos medlemsländerna.

För närvarande²⁰ gäller därför enligt artikel 12 i sjätte direktivet att medlemsländerna normalt skall beskatta

¹⁹ EGT L 145, 13.6.1977, s.1, ändrat senast 15 maj 2002 genom rådets direktiv 2002/38/EG, EGT L 128, 15.5.2002, s. 41. Någon officiell konsoliderad version av direktivet finns inte. I Riksskatteverkets publikation Författningar om mervärdesskatt finns dock återgiven en inom verket utarbetad konsoliderad version på svenska språket omfattande ändringar gjorda t.o.m. 2001.

²⁰ Fram till och med den 31 december 2005, för tid därefter kvävs nytt beslut av ministerrådet. Se direktiv 2001/4/EG den 19 januari 2001, EGT L 22, 24.1.2001 s. 17.

omsättningen av varor och tjänster med en enhetlig momsats, som måste vara lägst 15 procent men som inte är begränsad uppåt annat än av de ekonomiska realiteter som råder på den inre marknaden. I praktiken varierar den s.k. "normalskattesatsen" mellan 15 procent och 25 procent i de 15 medlemsländerna.

Artikel 12 ger också utrymme för att i särskilt angivna fall ha en, eller högst två, lägre mervärdesskattesatser. Dessa måste vara lägst 5 procent.²¹ Det innebär t.ex. för Sveriges del att det nu är möjligt att tillämpa dels en normalskattesats om 25 procent, dels två reducerade skattesatser på 12 procent resp. 6 procent. Däremot skulle det inte vara möjligt för Sverige att införa ytterligare en reducerad skattesats om inte en av de befintliga samtidigt tas bort.

De reducerade skattesatserna får emellertid bara tillämpas i fråga om vissa särskilt uppräknade kategorier av varor och tjänster. Uppräkningen sker i bilagan H till direktivet, enligt vilken det finns 16 olika kategorier varor och tjänster där det är tillåtet att ha lägre mervärdesskatt än 15 procent.

Den första kategorin omfattar livsmedelsområdet, och bör därför här återges i sin helhet:

"1. Livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människor och djur; levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda för framställningen av matvaror; varor som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel."

Det kan konstateras att den svenska reducerade skattesatsen för livsmedel om 12 procent inte omfattar hela det område som anges i den angivna punkt 1 i bilaga H. I Sverige tillämpas bl.a.

²¹ 5 procent anges alltså som miniminivå i artikel 12.3.b i sjätte direktivet. Regeln är inte tidsbegränsad som 15-procent regeln för normalskattesatsen. Det finns en ytterligare begränsning i artikel 12.4 i sjätte direktivet som säger att en reducerad skattesats inte får vara lägre än normalt all ingående skatt kan dras av. Den torde innebära att en reducerad skattesats måste stå i viss relation till den tillämpade normalskattesatsen. Det kan noteras att det i vissa medlemsländer övergångsvis kan vara möjligt att fortsätta att tillämpa en lägre skattesats än 5 procent, nämligen om det finns stöd härför i artikel 28 eller i anslutningsfördraget för medlemslandet. Med stöd av sådana undantag tillämpar t.ex. Sverige och några andra medlemsländer s.k. 0-skattesatser i några fall.

den lägre momsen inte för djurfoder, och inte heller för fröer, plantor etc., och vidare inte för råvaror i livsmedelsindustrin, se närmare avsnitt 2.1.2 ovan.

Om man ser på den faktiska användningen av reducerade skattesatser inom livsmedelsområdet i EU framträder följande bild.²² Samtliga medlemsstater utom en tillämpar åtminstone i viss omfattning reducerade skattesatser för livsmedel. De reducerade skattesatserna varierar mellan 0 och 17 procent. Det finns 7 länder som tillämpar en enhetlig reducerad mervärdesskatt för i stort sett hela livsmedelsområdet. Några länder tillämpar en eller två olika reducerade skattesatser, och dessutom i vissa fall normalskattesatsen för en del livsmedel. I åtskilliga länder tillämpas t.ex. normalskattesatsen inte bara för alkoholdrycker, som i Sverige, utan också för mineralvatten, läskedrycker och juicer.

En fråga som inte får något direkt svar i sjätte direktivet, eller i sekundärrätten på skatteområdet i övrigt, är i vad mån det är tillåtet att ha olika skattesats på olika livsmedel, eller olika skattesatser på identiska livsmedel som t.ex. producerats på olika sätt. Avgörande här är tolkningen av EG-fördragets bestämmelser och de allmänna rättsprinciper som fastlagts av EG-domstolen. Det är frågor som tas upp i detalj i avsnitt 2.3.2. Av betydelse i detta hänseende är också EG:s statsstödsregler, som analyseras vidare i avsnitt 2.3.3.

Utvecklingen i EU framöver

Det pågår för närvarande inom EG en översyn och modernisering av de gemensamma mervärdesskattereglerna, och i det sammanhanget kommer också frågor om användandet av mervärdesskatten som styrmedel för att uppnå olika mål att aktualiseras. Kommissionen lade således i juni år 2000 i ett meddelande till Rådet och Europaparlamentet fram en strategi för förbättring av mervärdesskattesystemet funktion inom

²² Se European Commission, VAT rates applied in the member states of the European Community, situation at 1st May 2001, dokument DOC/2905/2001.

ramen för den inre marknaden.²³ Ett åtgärdsprogram presenteras, som framför allt syftar till att få den inre marknaden att fungera bättre. Flera av de förslag som nämnts har numera redan omsatts i beslut av ministerrådet. Ett område som nämns inom ramen för möjliga framtida prioriteringar är en rationalisering vad gäller mervärdesskattesatserna. Det anges där att en ändring och en rationalisering av de regler som tillämpas vid fastställande av reducerade mervärdesskattesatser bör övervägas på medellång sikt. Kommissionen nämner här bl.a. att frågan om tillämpningen av reducerade mervärdesskattesatser som ett led i förverkligandet av gemenskapspolitiken på olika områden (till exempel för att främja miljöskydd eller sysselsättning) kommer att ägnas särskild uppmärksamhet.

I oktober 2001 lämnade kommissionen en rapport om tillämpningen av reducerade moms-satser inom unionen.²⁴ I rapporten konstateras bl.a. att näringslivet klagat på att tillämpningen av reducerade skattesatser inte skett på ett enhetligt sätt i medlemsländerna, exempelvis därför att medlemsländerna inte varit skyldiga att tillämpa reducerad mervärdesskatt för alla varor eller tjänster som ingår i en viss kategori enligt bilaga H till sjätte direktivet. På livsmedelsområdet anges att det förekommit klagomål om konkurrensnedvridningar beträffande produkter som kex, choklad och godis, samt för mjölk. Skattesatserna kan variera från 3 procent till 25 procent, och det kan öka risken för bedrägerier vid köp över gränserna.

I rapporten sägs att det väckts en rad förslag om att införa reducerade skattesatser för att uppnå miljömål, t.ex. för att skattemässigt gynna produkter som har europeisk miljömärkning m.m. Kommissionen anger att man dock hittills intagit ståndpunkten att något sådant skulle bryta mot principen

²³ KOM(2000)348, 07.06.2000.

²⁴ KOM(2001)599, 22.10.2001. Rapporten lämnades i enlighet med artikel 12(4) i sjätte direktivet, som föreskriver att kommissionen vartannat år skall lämna en rapport till ministerrådet om tillämpningen av reducerade skattesatser, med syftet att rådet skall kunna granska omfattningen av de reducerade skattesatserna.

om enhetlig skattesats, d.v.s. att identiska varor eller tjänster inte får beskattas med olika skattesatser.

Kommissionen drar slutsatsen att en översyn av reglerna för reducerad mervärdesskatt bör ske i ett medellångt tidsperspektiv. Man bör avstå från att införa nya möjligheter till reducerade skattesatser. Kommissionen vill nu närmast avvakta ett experiment som pågår i några medlemsstater med sänkt moms på vissa arbetsintensiva tjänster²⁵ innan man företar en översyn av bestämmelserna. Noggranna överväganden behövs i fråga om användandet av reducerade skattesatser som ett instrument för gemenskapspolitiken på andra områden (miljö, sysselsättning, kultur, transporter, etc.).

I den sistnämnda frågan hänvisar kommissionen också till en kommissionens grönbok från februari 2001 om en integrerad produktpolitik²⁶. Där sägs att det mest effektiva verktyget för att gynna mera miljövänliga produkter är att använda "the polluter pays principle" för att säkerställa att de verkliga miljökostnaderna kan integreras i produktpriset. Det finns enligt grönboken olika åtgärder att överväga. Huvudalternativet som förutses här är emellertid en differentierad beskattning i relation till produkternas miljökvaliteter. Ett första steg kan t.ex. vara att tillämpa reducerad moms på produkter som har den europeiska miljömärkningen²⁷. Det sägs att möjligheterna till detta skall utvärderas inom ramen för kommissionens nya strategi på momsområdet (jämför ovan).

Vid arbetsgruppens samtal med tjänstemän vid kommissionens generaldirektorat för skattefrågor, TAXUD, angav dessa att en rapport om tillämpningen av reducerade skattesatser kan beräknas bli klar i början av år 2003, inkluderande eventuella förslag till ministerrådet om direktivändringar. Det bedöms emellertid som svårt att uppnå

²⁵ Direktiv 1999/85/EG, 22.10.1999, EGT L 277, 28.10.1999, s. 34, tillåter medlemsstaterna att under åren 2000-2002 reducera skatten för vissa i direktivet uppräknade tjänster. Avsikten är att utvärdera om en sådan sänkning kan ha betydelse för sysselsättningspolitiken. Sverige har inte utnyttjat denna experimentmöjlighet.

²⁶ KOM(2001)68, 07.02.2001.

²⁷ Europaparlamentets och rådets förordning 1980/2000, som dock inte omfattar livsmedelsområdet.

den erforderliga enhälligheten i ministerrådet för att överhuvudtaget ändra direktivet när det gäller skattesatsreglerna, som är politiskt känsliga. Det är på inget sätt klart att rapporten kommer att innehålla något alls om "gröna produkter". Det finns knappast några tydliga önskemål från medlemsstaterna i denna riktning. Arbetsgruppen fick uppfattningen att frågan inte synes vara aktuell för närvarande, och tjänstemännen uttalade överhuvudtaget en mycket kraftig skepsis till det lämpliga i att använda mervärdesskatten som styrinstrument, vare sig inom miljöområdet eller annars (se vidare avsnitt 2.3.2 nedan).

Det bör slutligen nämnas att frågan om användning av reducerade momssatser som ett led i miljöpolitiken från tid till annan ändå har diskuterats i vissa länder. Hittills synes dock slutsatsen ha varit att möjligheten till nationella åtgärder på detta område är små om inte EG-reglerna först ändras. Som angetts ovan visar också tidigare diskussioner om eventuella ändringar av reglerna för reducerade skattesatser att detta är ett område där det kan vara mycket svårt att uppnå den enhällighet bland medlemsländerna som erfordras för beslut. Även en regel som endast innebär en möjlighet för de medlemsländer som så önskar att sätta ned skatten, innebär nämligen i praktiken olika problem också för de länder som inte önskar utnyttja möjligheten.

2.2 Miljömärkning av livsmedel

2.2.1 Olika slags miljömärkningssystem

Miljömärkning av produkter finns av olika slag och för olika slags varor. Det finns miljömärkningar som är officiellt sanktionerade och som bygger på fastställda regelverk. Det finns också, i en vidare betydelse, "miljömärkningar" som närmast är något slags varumärken, och som kan känneteckna ett visst företags produkter som säljs med särskild "miljöprofil" (t.ex. COOP:s varumärke "Änglamark"). Det finns vidare märkningar

av livsmedel m.m. som anges visa att varorna producerats på ett "rättvist" sätt ("Rättvisemärket"), innebärande bl.a. att odlarna fått en viss minsta ersättning för produktionen, eller som skall visa att livsmedlet är fettsnålt ("Gröna Nyckelhålet"), eller att det har någon annan positiv egenskap. Livsmedelsförpackningar är inte sällan försedda med flera olika märkningar av de slag som nämnts här.

När det gäller andra produkter än livsmedel finns det en rad miljömärkningar, som utvisar egenskaper hos produkten som sådan eller som indikerar att produktionen skett på ett miljömässigt acceptabelt sätt. Det finns gemensamma EG-regler om sådan märkning, EU-blomman, som kan omfatta t.ex. energisnåla vitvaror, miljöanpassade färgprodukter, diskmedel m.m. Det finns vidare t.ex. TCO-märkning för bildskärmar etc., den nordiska miljömärkningen Svanen, osv. Vidare kan nämnas märkningar som utvisar att produkten går att återvinna, att avgift betalats till ett återvinningssystem, att produkten prövats ur allergisynpunkt, etc. Vissa miljömärkningar baseras på regler som uppställts av ideella föreningar, t.ex. Naturskyddsföreningens märke "Bra miljöval".

För livsmedel finns det ett särskilt av EU beslutat regelverk för produktion, marknadsföring och märkning av ekologiska produkter. Reglerna skall beskrivas i det följande. Detta regelverk får antas vara en naturlig utgångspunkt vid överväganden om en eventuellt lägre moms för miljömärkta livsmedel. Dvs., de miljömärkta livsmedel som arbetsgruppens uppdrag omfattar får i första hand antas vara de ekologiska livsmedel som inryms i det befintliga regelverket på området. De praktiska möjligheterna att differentiera momsen är avsevärt mycket större om differentieringen kan knytas till ett redan befintligt och officiellt sanktionerat märkningssystem. Frågan om kopplingen mellan momsregler och miljömärkningsregler diskuteras vidare i avsnitt 2.3.1 nedan.

2.2.2 Regelverk om ekologisk produktion

Regelverket på EG-nivå är detaljerat och kompletteras av svensk lagstiftning och svenska tillämpningsföreskrifter. Grundläggande är rådets förordning 2092/91 av den 24 juni 1991 om ekologisk produktion av jordbruksprodukter och uppgifter därom på jordbruksprodukter och livsmedel. Det finns dessutom en rad kommissionsförordningar som kompletterar rådsförordningen. EG-reglerna är minimiregler som måste följas av alla som producerar eller hanterar ekologiska jordbruksprodukter och livsmedel. Reglerna omfattar odling, animalieproduktion, förädling, märkning, import och kontroll av ekologiskt framställda produkter.

Kompletterande svenska regler finns i lagen (1995:551) om EG:s förordning om ekologiskt framställda produkter, och i förordningen (1995:702) med samma namn. De kompletterande reglerna innebär bl.a. att Statens livsmedelsverk skall utföra de uppgifter som enligt rådsförordningen ankommer på behörig myndighet i fråga om livsmedel, medan Statens jordbruksverk har samma roll i fråga om jordbruksprodukter som omfattas av rådsförordningen. Tillsyn över efterlevnaden av reglerna sköts av dessa myndigheter, men får överlämnas till ett godkänt enskilt kontrollorgan som är juridisk person. Beslut om sådant godkännande och överlämnande fattas av resp. myndighet. Se om godkända kontrollorgan i Sverige (KRAV och Demeter) mer i det följande. Konsumentverket har tillsyn över marknadsföringen i Sverige av ekologiska produkter.

Den svenska lagstiftningen innebär bl.a. att leverantörer i vissa fall kan dömas till böter vid brott mot ett meddelat förbud att marknadsföra varor med uppgift om att de är ekologiskt framställda, eller om varor marknadsförs med märkning om att de är ekologiska trots att leverantörens tillstånd till sådan märkning återkallats.

Närmare om EG-reglerna

Rådsförordningen innehåller ett gemenskapsregelverk för produktion, märkning och kontroll av ekologiska jordbruksprodukter och livsmedel. Vissa minimikrav fastställs för att en vara skall få marknadsföras med beteckningen ekologisk. Alla som odlar, bereder, importerar eller marknadsför varor som är försedda med uppgifter som hänvisar till ekologisk produktion underkastas ett kontrollsystem.

Bestämmelserna tillämpas alltså för olika slags vegetabiliska jordbruksprodukter och animalieprodukter, foder m.m., när de är försedda med eller avses att förses med uppgift som hänvisar till ekologisk produktion. Marknadsförs sådana produkter eller märks de med uppgift om att de är "ekologiska" (på engelska "organic", på franska "biologique") måste förordningens krav vara uppfyllda, vilket bl.a. innebär att producenten måste vara ansluten till ett kontrollorgan. Märkningen skall innehålla uppgift om det kontrollorgan som producenten är underställd.

Förordningen innehåller detaljerade bestämmelser om produktionen, t.ex. vilka gödsel- och jordförbättringsmedel som får användas, att ekologiskt framtaget utsäde m.m. skall användas, vilka bekämpningsmedel som är tillåtna, etc. Det finns vidare bestämmelser om s.k. karenstider, dvs. vilken tidsrymd som måste förflyta från det övergång till ekologisk produktion skett till dess att produkterna uppfyller kraven. När det gäller animalieproduktion finns inte bara regler om det djurfoder som skall användas, tillåten medicinering m.m., utan även synnerligen detaljerade regler om t.ex. de byggnader som är avsedda för djuren.

När det gäller bearbetade produkter finns bestämmelser om att de får marknadsföras som ekologiska endast om ingående ingredienser till minst 95 procent, i vissa fall 70 procent²⁸, är

²⁸ Den lägre gränsen, 70 procent, gäller endast om det på förpackningen anges hur stor procent av ingredienserna som är ekologiska samt vilka av ingredienserna som är ekologiska.

ekologiska. Produkter som härrör från jakt och fiske av vilda djur skall inte betraktas som ekologisk produktion.²⁹

Inom EU skall råda fri rörlighet för produkter som uppfyller förordningens krav. Det innebär att varor som kontrollerats, förpackats och märkts med uppgift om ansvarigt kontrollorgan kan säljas som ekologiskt också i andra medlemsstater. Se vidare nedan om omförpackningar m.m.

För att produkter importerade från tredje land skall få marknadsföras som ekologiska inom EU måste de dels uppfylla substanskraven vad gäller själva produktionen, dels uppfylla särskilda importbestämmelser. I rådsförordningen anges tre sätt att godkänna import varav två tillämpas i dag. Huvudregeln är att exportlandet skall finnas upptaget på en lista vilken fastställs av EU-kommissionen. Produkterna skall vidare ha framställts under kontroll av ett kontrollorgan som specificeras på nämnda lista. Att upptas på kommissionens lista är en lång och tidskrävande procedur och i dag finns endast en handfull länder, bl.a. Israel, Schweiz och Ungern, med på listan. Ett vanligare sätt att godkänna import från tredje land är genom en undantagsregel i förordningen. Enligt denna skall importörer i medlemsstaterna tillåtas marknadsföra produkter importerade från tredje land som ekologiska, om de kan förse den behöriga myndigheten i medlemsstaten med tillfredsställande bevis för att produkterna framställts och kontrollerats enligt ett system som är likvärdigt med kraven i EG-förordningen.

Det finns en gemenskapslogotyp för ekologiska produkter som uppfyller rådsförordningens krav. Den är frivillig och får användas tillsammans med andra (nationella) märken för ekologisk produktion. Gemenskapslogotypen får emellertid inte användas på produkter som importeras från tredje land. Bestämmelser om logotypen finns i kommissionens förordning 331/2000. Hittills har logotypen inte kommit till större användning, åtminstone i Sverige, vilket synes bero på att andra märkningar (se nedan) redan etablerats på marknaden.

²⁹ Däremot har arbetsgruppen erfarit att skogsbär etc. skulle omfattas. Sådana saluförs i vart fall i Sverige med KRAV-märkning.

2.2.3 Kontrollorgan och svensk märkning

Godkännande av kontrollorgan enligt rådsförordningen 2092/91 meddelas i Sverige enligt Statens livsmedelsverks föreskrifter om ekologiskt framställda livsmedel, SLVFS 1998:4, eller enligt Statens jordbruksverks föreskrifter om ekologiskt framställda produkter, SJVFS 1999:6.

I Sverige finns f.n. två godkända kontrollorgan, KRAV ekonomisk förening samt Svenska Demeterförbundet. Kontrollorganen har sina egna märken eller logotyper för de produkter som kontrolleras av resp. organ. Varje odlare eller importör som avser att marknadsföra produkter med hänvisning till att dessa är ekologiskt odlade är skyldiga att anmäla sig för kontrollen hos endera av kontrollorganen.³⁰ Odlare eller importörer kan välja mellan kontroll enbart enligt EG:s minimiregler, eller kontroll enligt kontrollorganens egna regler som i olika avseenden kan gå utöver EG-reglerna. Oavsett vilket får varorna betecknas och marknadsföras som ekologiska. Om odlaren eller importören vill kunna använda resp. kontrollorgans namn och märke (KRAV-märket eller Demeter-märket) måste produkterna dock underkastas de mera skärpta reglerna och avtal träffas med kontrollorganet om kontroll i enlighet därmed. KRAV:s och Demeters kontrollverksamhet i Sverige sker nästan uteslutande enligt de mer skärpta kraven.

Kontrollorganen tar ut avgifter av producenterna. Avgifter tas ut även om kontrollen avser enbart EG:s miniminivå (och avgiftsnivån är då densamma). Kontrollorganens avgiftstaxor godkänns av Statens jordbruksverk resp. Statens livsmedelsverk. För jordbruk tas såväl vissa fasta avgifter ut (som exempel har Demeter angett att den fasta avgiften för växtodlare f.n. är 1 300 kr/år) och därtill en arealbaserad avgift eller en avgift per djur.

³⁰ Som framgått ovan kan varor som är kontrollerade enligt EG-förordningen i andra medlemsländer säljas här utan ytterligare åtgärder. I praktiken sker dock mycket ofta s.k. återcertifiering av de svenska kontrollorganen, vilket innebär att varorna kan marknadsföras med KRAV eller Demetermärket. Se vidare i det följande.

För kontrollerade förädlare eller importörer tas fasta avgifter ut, samt avgifter baserade på omsättningen (enligt uppgift från KRAV f.n. 0,9 procent på förädlingsvärdet).

Arbetsgruppen har haft diskussioner med företrädare från KRAV resp. Demeter. Därav har bl.a. framgått följande.

Demeter kontrollerar ett 100-tal jordbruk i Sverige, ungefär hälften avseende vanlig ekologisk odling och resten enligt de tillkommande krav som gäller för s.k. biodynamisk odling. Demeter kontrollerar därtill bl.a. ett mindre antal butiker.

KRAV har ca 3 400 kontrollanslutna jordbruk, kontrollerar 540 förädlingsföretag, ca 600 butiker och knappt 300 restauranger. KRAV har dessutom en omfattande återcertifieringsverksamhet, samt genomför en internationell kontroll genom dotterbolaget KRAV Kontroll AB. Återcertifieringen innebär att ekologiska livsmedel m.m. som certifierats av andra kontrollorgan i EU eller i tredje land certifieras också i Sverige. De kan då säljas i Sverige med KRAV-märkning. KRAV har uppgett att det i svensk livsmedelshandel för närvarande saluförs ca 3 600 olika KRAV-märkta produkter. Av dessa är ca 1 200 återcertifierade produkter.

En ekologisk livsmedelsprodukt som kontrollerats, godkänts och förpackats i ett annat EU-land kan säljas här utan ytterligare kontroll eller märkning. Om livsmedlet skall packas om här i Sverige måste dock det företag som hanterar och omförpackar livsmedlet här kontrolleras av KRAV eller Demeter för att livsmedlet skall kunna säljas vidare som ekologiskt. Ett färdigförpackat livsmedel kan säljas i butik utan att butiken behöver vara ansluten till kontrollsystemet. Om en butik skall sälja ekologiska livsmedel i lös vikt krävs dock att butiken är ansluten till kontrollsystemet. Det synes i vissa fall kunna finnas undantag från denna regel förutsatt att butiken enbart hanterar ekologiska produkter.

Tidigare har nämnts att de villkor som gäller för att märka livsmedel med KRAV:s och Demeters märkning delvis är hårdare än EG-förordningens krav för att marknadsföra livsmedel som ekologiska. Det kan också finnas vissa skillnader vad gäller vilka

slags livsmedel som omfattas av kontrollen. Odlad fisk omfattas t.ex. inte för närvarande av EG-förordningen, men kan KRAV-märkas i Sverige.

2.3 Överväganden

2.3.1 En momsänkning kopplad till miljömärkning

Arbetsgruppens uppdrag avser möjligheterna att sänka mervärdesskatten på miljömärkta livsmedel, eller snarare möjligheterna att tillämpa en lägre mervärdesskatt på sådana livsmedel jämfört med andra livsmedel.

Begreppet miljömärkta livsmedel är inte närmare preciserat i arbetsgruppens uppdrag. Som framgått tidigare (avsnitt 2.2.1) finns det "miljömärkningar" av olika karaktär såväl för livsmedel som för andra produkter. En del av dessa märkningar är uppenbart inte av den karaktären att de kan läggas till grund för en lagstiftning om differentiering av den svenska mervärdesskatten. En momsdifferentiering måste kunna byggas på objektiva och konstaterbara kriterier.

Som anförts inledningsvis (avsnitt 2.1.1) innebär mervärdesskattens allmänna principer att en momsdifferentiering måste genomföras i alla produktions-, förädlings- och distributionsled. Vårt EU-medlemskap och andra internationella åtaganden innebär också att livsmedel som införs till landet måste kunna beskattas på lika villkor som inhemskt producerade livsmedel. En sänkt mervärdesskatt kan således inte villkoras av att livsmedlen producerats i Sverige. Det kan inte heller krävas för sänkt moms att livsmedlen försetts med specifikt svensk miljömärkning.

Det finns många fördelar om en eventuell momsdifferentiering kan knytas till ett befintligt märkningssystem med vitt tillämpningsområde. Arbetsgruppen har därför funnit det naturligt att en utgångspunkt vid

diskussioner om en sådan differentiering bör vara de gemensamma EG-reglerna om ekologisk produktion och märkning enligt EG-förordningen 2092/91. Villkoret för en momssänkning skulle då vara livsmedlets status som ekologiskt livsmedel enligt EG-förordningen, snarare än själva miljömärkningen som sådan. Å andra sidan kräver, som tidigare nämnts, EG-reglerna att ekologiska livsmedel är märkta på visst sätt om de skall få marknadsföras som ekologiska.

Ekologiska och märkta livsmedel skiljer sig från andra livsmedel framför allt genom det sätt på vilka de producerats och hanterats. Det är inte slutproduktens olika utseende eller egenskaper i övrigt som skiljer mellan ekologiskt producerade resp. andra livsmedel. En momssänkning kopplad till EG-reglerna om ekologisk produktion synes därmed i praktiken vara den enda praktiska möjligheten att skilja ut de livsmedel som skall gynnas.

För att ett livsmedel skall få säljas med lägre mervärdesskatt bör således EG-förordningens regler ha iakttagits. Det innebär inte bara att livsmedlet faktiskt producerats enligt gällande regelverk, utan också att alla de kontrollåtgärder, märkningskrav etc. som gäller enligt EG-förordningen måste ha iakttagits. I annat fall saknas underlag för att säkert kunna hantera en momsdifferentiering. En aspekt av detta är att livsmedel som producerats "ekologiskt", men som av något skäl ej marknadsförs och märkts som sådant, kommer att beskattas högre. Det kan gälla t.ex. små producenter som inte anser sig vilja eller kunna hantera den administration och de avgifter som är förbundna med kontrollsystemen. Detta är emellertid en konsekvens som inte kan undvikas om det är mervärdesskatten som skall användas som styrinstrument.

Det innebär också att det kan komma att finnas viss ekologisk produktion som får statsstöd enligt de särskilda reglerna för detta, men där de livsmedel som produceras inte kommer att omfattas av den lägre mervärdesskatten eftersom kontroll och marknadsföring inte skett enligt rådsförordningen 2092/91.

Den nuvarande reducerade skatten för livsmedel tillämpas i stort för sådana varor som är livsmedel eller livsmedelstillsatser enligt livsmedelslagen (jfr. avsnitt 2.1.2 ovan). Arbetsgruppen utgår från att denna gränsdragning utgör den yttre ramen för det område inom vilket en sänkt skattesats för ekologiska/miljömärkta livsmedel kan komma ifråga.³¹ Det innebär också att serveringstjänster (restauranger) inte kommer att påverkas av en eventuellt sänkt moms för ekologiska livsmedel.³²

Kopplingen till EG-förordningen gör emellertid att området blir något snävare. Det är bara livsmedel som omfattas av förordningen som kan momsdifferentieras. Det finns vissa livsmedel som i vart fall för närvarande inte omfattas av förordningen, t.ex. odlad fisk och vilt. I vissa fall torde det kunna vara något osäkert vad som omfattas av förordningen. Detta är en fråga som behöver utredas ytterligare.

Momssänkningen får således kopplas till EG-förordningen och dess krav. Som tidigare beskrivits har de svenska kontrollorganen en i vissa fall högre kravnivå för att livsmedel skall få märkas med deras logotyper. Sådana särskilda högre krav kan dock inte ges betydelse för en momsdifferentiering, som skall fungera inom EG:s inre marknad. Det kan också förekomma också att de svenska kontrollorganen har kontroll- och märkningsystem för livsmedel som inte omfattas av EG-reglerna. Sådana varor bör av inre marknadsskäl inte omfattas av en differentiering förrän EG-reglerna ändrats i samma riktning.

Differentieringen måste tillämpas såväl när livsmedel omsätts inom Sverige, som när livsmedel förvärvas kommersiellt från ett annat EU-land (s.k. gemenskapsinternt förvärv) eller vid import. I samtliga fall måste krävas att den skattskyldige har erforderlig

³¹ Den nuvarande livsmedelsmomsen om 12 procent tillämpas inte för spritdrycker, vin och starköl. Ekologiska produkter inom detta område kan inte få en sänkt moms, om inte annat därför att sådana varor enligt EG-reglerna aldrig kan beskattas med annat än den s.k. normalskattesatsen, jfr. avsnitt 3.1.3.

³² Serveringstjänster har full mervärdesskatt, 25 procent, vilket också följer av EG-reglerna, och någon sänkning för restauranger med ekologisk inriktning är inte möjlig. Eftersom restauranger har full avdragsrätt för ingående skatt som avser inköpta livsmedel, kan en sänkning av mervärdesskatten på ekologiska livsmedel inte vara något verkningsfullt styrmedel på detta område.

dokumentation för att visa att EG-förordningens krav är uppfyllda. För import finns förslag om att från den 1 november 2002 varje sändning av ekologiska produkter skall åtföljas av ett kontrollintyg som skall vara utfärdat av myndighet eller kontrollorgan i exportlandet. Kontrollintyget skall sedan vid ankomsten till importlandet verifieras mot sändningen av den myndighet medlemsstaten utsett till ansvarig, i Sveriges fall Tullverket.

2.3.2 Analys av EG-rätten på momsområdet

Allmänt

Som konstaterats i de inledande avsnitten om EG-reglerna på mervärdesskatteområdet innebär dessa att det är möjligt att tillämpa en reducerad mervärdesskatt på livsmedel, dock lägst 5 procent, men att däremot reglerna inte ger något direkt svar på om det är tillåtet att ha olika skattesats på olika livsmedel, eller olika skattesatser på identiska livsmedel som t.ex. producerats på olika sätt. Avgörande här är tolkningen av EG-fördragets bestämmelser och de allmänna rättsprinciper som fastlagts av EG-domstolen.

En allmän rättsprincip som är grundläggande för många av fördragets bestämmelser och som har stor betydelse vid EG-domstolens tolkning av EG-rätten är likabehandlingsprincipen. Den är en allmän rättsgrundsats som härleds ur medlemsländernas gemensamma rättsliga tradition. Principen brukar uttryckas som ett krav på att jämförbara situationer inte skall behandlas olika med mindre särbehandlingen är objektivt grundad.³³

De bestämmelser i fördraget som rör indirekta skatter bygger på dessa principer, se särskilt artikel 90 som anger att ingen medlemsstat, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater får lägga interna skatter eller avgifter, av vilket

³³ Hämtat från Sten Pålsson, EG-fördragets inledande bestämmelser, Publica EU, kapitel 8.1. I fråga om rättsfall där dessa principer uttalats, se exempelvis C-201/85 och C-202/85, Klensch and others, jordbrukspolitik

slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor. I samma artikel anges vidare att ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater får lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.

Det är här alltså fråga om en likabehandlingsprincip som har till syfte att varor från andra medlemsländer inte skall diskrimineras och att mervärdesskatten inte får verka protektionistiskt. Det finns en omfattande praxis från EG-domstolen på detta område, exempelvis när det gäller tillåtligheten att ha olika punktskatter på olika slags alkoholhaltiga drycker.³⁴ När det gäller mervärdesskatt och livsmedel innebär fördragsbestämmelsen uppenbarligen att det inte är möjligt att tillämpa olika mervärdesskattesatser för ett visst livsmedel beroende på vilket EU-land det producerats i, eller beroende på från vilket EU-land det saluförs.

Fråga är emellertid också om likabehandlingsprincipen tillåter att en vara av ett visst slag generellt sett beskattas olika beroende på t.ex. produktionssätt, olika egenskaper, hur det marknadsförs etc.

Frågorna skall behandlas mer i detalj i det följande.

Gränsöverskridande transaktioner

Det framgår således redan av fördraget att en likabehandlingsprincip skall tillämpas för inhemskt producerade varor och sådana som kommer från ett annat EU-land. Detta är något som måste säkerställas även inom ramen för en eventuell differentiering av mervärdesskatten på livsmedel efter produktionsförhållandena. Det är uppenbart att skyldigheten att upprätthålla likabehandlingsprincipen kan medföra olika komplikationer. Eventuella administrativa och tekniska svårigheter kan emellertid inte åberopas för att rucka på likabehandlingsprincipen.

Ett illustrativt exempel på detta är EG-målet C-213/96 *Outokompu Oy*. Fallet gällde den differentierade punktskatt

³⁴ Se vidare Ståhl och Österman, EG-skatterätt, s.66ff.

som tillämpades på el som producerats inhemskt i Finland, där skattesatsen varierade alltefter produktionssättet. För el som infördes från andra EU-länder eller från tredje land togs skatt ut med ett genomsnitt av den skatt som gällde för inhemskt producerad el. Svårigheterna att med någon säkerhet kunna veta hur till landet införd el faktiskt hade producerats gjorde det nämligen enligt finska myndigheter omöjligt att differentiera skatten på sådan el. Därför var en genomsnittsberäkning logiskt sett den enda möjligheten att fastställa skatten för till landet införd el.

Det bör anmärkas att det inte finns särskilda gemenskapsregler när det gäller punktskatt på el, varför eventuella begränsningar i ett EU-lands möjligheter att differentiera en sådan skatt enbart kan grundas på fördraget och allmänna rättsprinciper.

Domstolen konstaterade, vilket är av allmänt intresse för differentieringsfrågan, att artikel 90 i fördraget, enligt en fast rättspraxis, inte på sitt nuvarande utvecklingsstadium begränsar varje medlemsstats frihet att upprätta ett differentierat avgiftssystem för vissa varor enligt objektiva kriterier, såsom de råvaror och produktionsmetoder som har använts, även om det är fråga om liknande varor i den mening som avses i artikel 90 första stycket i fördraget. Sådana olika beräkningsmetoder är emellertid förenliga med gemenskapsrätten enbart om de tjänar mål vilka, även de, är förenliga med fördragets och sekundärrättens krav och om formerna för dem är av den arten att all direkt eller indirekt diskriminering av import från andra medlemsstater eller skydd av konkurrerande inhemska varor undviks.

Artikel 90 utgör således, enligt domstolen, inte hinder för att en intern skattesats för accis på elström varierar beroende på hur den produceras och vilka råvaror som används vid produktionen, förutsatt att de olika beräkningsmetoderna grundas på miljöhänsyn. Domstolen hänvisar därvid till miljöskyddets och energipolitikens vikt för gemenskapspolitiken.

Vid tillämpning av nationella regler på införsel från andra EU-länder gäller dock enligt domstolen en fast praxis vid tolkningen av artikel 90 i fördraget som innebär att en importerad vara inte får beläggas med skatter enligt andra beräkningsmetoder eller regler än vad som gäller för en liknande inhemsk vara, om detta leder till en högre skatt för den importerade varan. Detta gäller även om denna skillnad uppstår endast i ett fåtal fall. För att kontrollera tillåtligheten i det finska elskattesystemet skulle således en jämförelse ske mellan (den enhetligt beräknade) skatten på införd el, och den lägsta tillämpliga skatten för inhemskt producerad el.

Eftersom viss inom Finland producerad el (bl.a. från små producenter eller från viss produktion med torv som bas) var helt skattefri, innebär domen i praktiken att skatten på införd el helt underkändes i den form som den tillämpades i Finland.

Domstolen underkände det finska argumentet om att praktiska hänsyn gjorde annat än en genomsnittsberäkning för importerad el omöjlig. Enligt domstolen kan praktiska svårigheter överhuvudtaget inte åberopas som argument för en ordning som diskriminerar produkter från andra EU-länder.

Likabehandling av identiska eller liknande produkter

Vad som sagts ovan visar att likabehandlingsprincipen inte i sig utesluter en differentiering av skattesatserna på likadana eller liknande produkter. En differentiering måste dock vara objektivt motiverad, och grundas på mål som i sig är förenliga med EG-rätten. Även om det inte finns sekundärrätt som reglerar beskattningen av en viss produkt, kan EG-domstolen pröva om en nationell beskattningsåtgärd är förenlig med likabehandlingsprincipen. Det gäller även om det är fråga om ett helt nationellt beskattningssystem, där det inte gäller att bedöma gränsöverskridande transaktioner och att tillämpa artikel 90 i fördraget.³⁵

³⁵ Ståhl och Österman anförda arbete s. 71, där det anges att domstolen här preciserat sin praxis och nu anser sig kunna pröva skälet bakom en progressiv beskattning.

På mervärdesskatteområdet kan man konstatera att det i sjätte direktivet finns skattesatsregler som i vissa angivna fall uttryckligen auktoriserar att i princip identiska varor och tjänster kan beskattas med olika skattesatser beroende på omständigheterna.

Ett exempel är punkten 9 i Bilaga H till direktivet, där det anges att lägre moms får tillämpas på "tillhandahållande, byggande, renovering och ändring av bostäder såsom ett led i socialpolitiken". Direktivregeln innebär alltså att en och samma tjänst kan beskattas olika, beroende på motiv som återfinns i medlemslandets socialpolitik. Detta avsteg från likabehandlingsprincipen får väl anses vara ett uttryck för sådana objektivt motiverade differentieringar, grundade på mål som i sig är förenliga med EG-rätten, som angetts ovan. En uttrycklig direktivregel har behövts, eftersom direktivet i övrigt anger att byggtjänster skall beskattas med full moms.

Vad gäller då om direktivet anger att lågmoms får tillämpas på en viss vara (som t.ex. för livsmedel, se avsnitt 2.1.3 ovan), men ett medlemsland vill tillämpa två olika lägre skattesatser inom livsmedelsområdet? Någon uttrycklig regel i direktivet som auktoriserar detta finns inte. Tillåtligheten av differentieringen beror således på hur likabehandlingsprincipen skall förstås.

Frågan om tillämpning på mervärdesskatteområdet av principen om likabehandling, eller principen om skatteneutralitet, har många gånger bedömts av EG-domstolen.

Ett exempel är målet C-283/95, Karlheinz Fischer, som rörde tolkningen av en bestämmelse om undantag från skatteplikt för lotterier i artikel 13 i sjätte direktivet, och om detta undantag kunde tillämpas olika på lagliga respektive olagliga lotterier. Domstolen uttalade att, utom i de fall då det är uteslutet att det kan förekomma konkurrens mellan en olaglig och en laglig sektor av ekonomin, hindrar principen om skatteneutralitet att olagliga och lagliga transaktioner generellt behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Detta gäller även om, som i den ifrågakommande direktivbestämmelsen, medlemsstaterna uttryckligen fått möjlighet att bestämma villkoren och gränserna

för undantaget för skatteplikt på spel. Genom att ge medlemsländerna denna möjlighet har gemenslagsstiftaren inte tillåtit dem att åsidosätta principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för sjätte direktivet.

Ett annat exempel är målet C-216/97, Gregg och Gregg, som rör tolkning av samma artikel i sjätte direktivet, men den här gången undantaget för skatteplikt för sjukvård. Fråga var om ett sjukvårdsföretags juridiska form kunde ha betydelse för skattefriheten. Domstolen uttalade att principen om skatteneutralitet utgör bland annat hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende. Den principen skulle enligt domstolen åsidosättas om den juridiska formen för verksamheten skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja undantaget från skatteplikt.³⁶

De här rättsfallen indikerar att likabehandlingsprincipen och principen om skatteneutralitet är centrala krav på den nationella lagstiftaren som skall implementera sjätte momsdirektivet. Det finns emellertid fall som visar att det kan finnas situationer där det är tillåtet att åsidosätta en strikt tillämpning av principerna. Exempel här är målen C-36/99, Idéal Tourisme SA, och, särskilt intressant, C-481/98, Kommissionen mot Frankrike.

I Idéal Tourisme var frågan om Belgien hade rätt att tillämpa en lagstiftning med 0 procent skatt (= undantag från skatteplikt men med rätt till återbetalning) på den inrikes delen av internationella flygtransporter, medan skatten på motsvarande busstransporter var 6 procent. Ett bussbolag åberopade skatteneutraliteten och konkurrenssituationen och hävdade rätten att tillämpa 0 procent-nivån även på busstransporterna. Domstolen fann emellertid att Belgien hade rätt att fortsätta att tillämpa den lägre nivån för flyget (däremot angavs motivedes att Belgien inte hade rätt att sänka skatten för busstransporterna till 0 procent). Som skäl angavs att det gemensamma momssystemet är ett resultat av en gradvis harmonisering som

³⁶ I generaladvokat Cosmas yttrande i målet uttrycks det så att "in accordance with the general principle of tax neutrality, supplies of the same kind should in principle be taxed in the same way. That principle constitutes the logical basis of value added tax" (p. 29).

ännu inte fullbordats, och att en särskild bestämmelse i direktivet, artikel 28.3.b, tillåter medlemsländerna att behålla vissa äldre undantag, bl.a. inom persontransportsektorn. Så länge dessa undantag behålls har sjätte direktivet inte implementerats. Därför har direktivreglerna inte trätts för när, och inte heller de generella gemenskapsprinciperna för hur ett direktiv skall implementeras. Skatteneutralitetsprincipen hade därigenom inte brutits.

Domstolens motivering för att godta den belgiska differentieringen kan förefalla långsökt, men det är lätt att finna praktiska skäl för utgången eftersom ett flertal länder inom EU för internationella persontransporter f.n. tillämpar regler som kan jämföras med de belgiska. I målet C-481/98, där domstolen såvitt kan bedömas hade kunnat utnyttja samma resonemang, motiverades utgången emellertid på annat sätt.

Fördragsbrottstalan mot Frankrike gällde de i Frankrike tillämpade skattesatserna för läkemedel. Läkemedel i allmänhet beskattas i Frankrike med 5.5 procent moms. Läkemedel som är ersättningsgilla enligt det sociala trygghetssystemet beskattas däremot med en skattesats på 2,1 procent. Att en så låg momssats som 2,1 procent inte strider redan mot direktivets normala minimigräns 5 procent beror på att en särskild övergångsregel, artikel 12.3, tillåter bibehållande av lägre skattesatser som var i bruk den 1 januari 1991, under förutsättning att de då stod i överensstämmelse med gemenskapsrätten. 1991 fanns inga uttryckliga direktivregler om moms nivåerna. Men skatteneutralitetsprincipen skulle tillämpas redan då, och innebär den hinder mot att läkemedel beskattas på ett oenhetligt sätt?

Kommissionen hävdade att tillämpningen av två olika reducerade mervärdesskattesatser för läkemedel strider mot principen om en enhetlig mervärdesskatt, mot principen om skatteneutralitet som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och mot principen om att snedvridningar av konkurrensen skall undanröjas.

EG-domstolen konstaterade först att principen om skatteneutralitet måste iakttas, och detta utgör bland annat hinder mot att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattelhänseende. Sådana varor måste belastas med en enhetlig skattesats. Principen om skatteneutralitet innefattar således en princip om enhetlig skattesats och en princip om att snedvridningar av konkurrensen skall undanröjas.

Vid domstolens granskning av det franska systemet drogs emellertid slutsatsen att de i Frankrike ersättningsgilla läkemedlen, som beskattas med 2,1 procent, jämfört med övriga läkemedel, som beskattas med 5,5 procent, inte kan anses vara liknande och därmed konkurrerande produkter. Det franska ersättningssystemet, som också läggs till grund för momsdifferentieringen, grundas på objektiva kriterier i enlighet med EG-direktivet 89/105. Om ett läkemedel klassas som ersättningsberättigat är detta till avgörande fördel för slutkonsumenten. Konsumenten strävar i första hand att köpa ersättningsberättigade läkemedel, och det är följaktligen inte den lägre momsen som utgör motivet för inköpsbeslutet. De två läkemedelskategorierna konkurrerar inte med varandra och de olika momssatserna saknar betydelse i detta avseende. Domstolen åberopade också ett tidigare ställningstagande på konkurrensområdet där kommissionen godtagit att åtskillnad görs mellan marknaderna för ersättningsberättigade resp. andra läkemedel.

I generaladvokatens yttrande i målet drogs samma slutsatser, men här påpekades särskilt betydelsen av de receptkrav som gällde för de ersättningsberättigade produkterna och att det offentliga stödet till dessa produkter gör att de kostar konsumenten lite eller ingenting. Ersättningsberättigade och andra mediciner är därför inte utbytbara mot varandra efter konsumentens fria val. I domen antyds också, på ett inte alltför tydligt sätt, att utgången i målet skulle ha kunnat bli en annan om "en icke försumbar mängd ersättningsgilla läkemedel köpts

utan något läkarrecept”, vilket inte framgått av handlingarna eller påståtts av kommissionen.

I övrigt synes det kunna vara så att domstolens godkännande av de differentierade momssatserna på läkemedel influerats av att stödordningen som sådan på olika sätt byggt på befintliga EG-regler och godkännanden, och att momsdifferentieringen direkt kopplats till denna stödordning. Genom annan lagstiftning har tillåtits en olikabehandling av läkemedel som i och för sig är likadana eller liknande, och detta kan sägas ha inneburit att en momsdifferentiering inte innebär någon (ytterligare) snedvridning av konkurrensen.

Slutsatser

Av vad som sagts tidigare framgår att en differentiering i Sverige av momsen på ekologiska resp. andra livsmedel endast är förenlig med EG-rättens momsregler om

- skattesatserna bestäms till någon av de tillåtna nivåerna,
- livsmedel som införs från andra länder inte i något avseende behandlas ofördelaktigare än i Sverige producerade, bearbetade etc. livsmedel, och
- likabehandlingsprincipen inte bryts.

När det gäller skattesatsnivån förutsätter EG-reglerna att ett medlemsland tillämpar en normalskattesats och därtill, om så önskas, högst två skilda lägre nivåer, varav ingen får vara lägre än 5 procent. Sverige tillämpar nu dels normalskattesatsen 25 procent för varor och tjänster i allmänhet, dels nivån 12 procent för bl.a. livsmedel och nivån 6 procent för bl.a. böcker, tidningar, etc. Om inga andra ändringar görs i det svenska momssystemet, kan en differentiering av mervärdesskatten mellan ekologiska och andra livsmedel därför göras så att mervärdesskatten på de ekologiska livsmedlen sänks till 6 procent, medan momsen för andra livsmedel behålls vid 12 procent. En differentiering kan naturligtvis i och för sig också uppnås genom att momsen för övriga livsmedel höjs till normalskattesatsen 25 procent, men

behålls vid 12 procent för ekologiska livsmedel. Ett ytterligare alternativ är 25 procent moms för livsmedel i allmänhet, och 6 procent moms för ekologiska livsmedel.

Fråga är emellertid om en sådan differentiering av momsen på ekologiska resp. traditionellt odlade livsmedel alls är tillåten. Det är då framför allt likabehandlingsprincipen som är svårbedömd.

Av det ovan angivna rättsfallet C-481/98 framgår att det inte är uteslutet att två produkter som till det yttre förefaller vara likadana eller liknande ändå kan befinnas vara inte liknande och därmed inte konkurrerande varor. Det hela beror på om det finns en gemensam marknad för produkterna och därmed en faktisk konkurrenssituation mellan dessa. I mervärdesskattesammanhang är den avgörande frågan om en skillnad i skattesatser mellan produkterna kan antas påverka konsumenternas val. Det kan vara tillåtet att tillämpa olika mervärdesskatt för produkter som är fysiskt lika eller liknande, om det finns faktorer på marknaden som gör att momsdifferentieringen saknar betydelse som konkurrensfaktor.

Det synes mot denna bakgrund onekligen vara högst tveksamt om det skulle kunna införas en momsdifferentiering, om denna är ämnad som styrmedel för att förmå konsumenterna att välja miljömärkta livsmedel i stället för motsvarande livsmedel som producerats med andra metoder. Just skälet att använda momsen som styrmedel skulle direkt indikera att avsikten är att likabehandlingsprincipen inte skall tillämpas. Det är tydligt att en eventuell sänkning av momsen för miljömärkta livsmedel inte kan särskilt inriktas på att försöka göra dessa prismässigt attraktiva för konsumenterna.

Fråga är emellertid om det finns andra omständigheter som rör marknaden för miljömärkta livsmedel som gör att en momssänkning inte får någon sådan effekt för konsumenternas val att konkurrensen påverkas.

Ett sådant skäl skulle kunna vara att det ändå finns skillnader i det jordbruksstöd som utgår för produktion av ekologiska livsmedel jämfört med stödet till jordbruket i övrigt. Det ytterligare stöd som utgår till ekologiskt jordbruk grundas på

EG-regler. För 2001 t.ex. fanns i Sverige totalt 435 mkr budgeterade för stöd av ekologisk produktion och konsumtion. Stödet finansieras dels över den svenska budgeten, dels över EU-budgeten. I huvudsak är det ekonomiska stödet inriktat på att stödja produktionen, men visst stöd går också till information och marknadsföring.

Trots det särskilda ekonomiska stödet till ekologisk produktion är priserna i grossistledet normalt högre för ekologiska livsmedel. Enligt siffror från Jordbruksverket avseende 1999³⁷ kan prisdifferensen för ett antal varukategorier variera från t.ex. lammkött (+ 14 procent) och mjölk (+ 16 procent) till fläskkött (+ 95 procent) eller ägg (+ 166 procent). Utan det särskilda stödet skulle prisskillnaderna vara ännu större. Den nuvarande prissättningen i detaljistledet behöver dock inte direkt avspegla skillnaderna i producent och grossistpriser. Av marknadsmässiga skäl kan prisskillnaderna vara lägre och ibland obefintliga.

De stora skillnaderna i produktionskostnader, och det särskilda stöd som utgår till ekologisk produktion, marknadsstödjande åtgärder etc., och som bygger på EG-regler, skulle då kunna sägas innebära sådana skillnader i hur marknaderna fungerar jämfört med vad som gäller för andra livsmedel, att något direkt konkurrensförhållande inte föreligger. Med en viss parallell till hur EG-domstolen resonerade i målet C-481/98 skulle då kunna hävdas att lägre moms på miljömärkta livsmedel inte i sig påverkar konkurrensen och konsumenternas val. Sannolikheten för att ett sådant resonemang skulle kunna vinna gehör är dock begränsat. I EG-målet fanns ju ett subventionssystem som innebar att skillnaderna i moms nivåer egentligen var mer eller mindre ointressanta för konsumenterna. Det är svårt att hävda att så skulle vara fallet när det gäller konsumentmarknaden för ekologiska livsmedel.

Det går knappast heller att hävda att det av andra skäl ändå saknas egentlig konkurrens mellan konsumentmarknaderna för

³⁷ Mål för ekologisk produktion, 1999, www.Organic-Europe.net, Organic Agriculture in Sweden.

miljömärkta resp. andra livsmedel. Det finns visst underlag för att visa att det för närvarande är ett relativt litet antal hushåll (mellan 0,3 procent och 2,5 procent av hushållen beroende på varugrupp) som står för en stor andel, ca 70 procent, av den ekologiska konsumtionen. Men det innebär knappast att det kan hävdas att det här finns två skilda konsumentgrupper, och att prissättning och moms satser skulle sakna betydelse. Tvärtom finns studier som indikerar att en prissänkning på ekologiska varor med 10 procent skulle öka konsumtionen med ca 5 procent.³⁸

Sammanfattningsvis får det bedömas att en differentierad moms för miljömärkta resp. övriga livsmedel uppenbart kan komma i konflikt med den likabehandlingsprincip som enligt EG-domstolen måste upprätthållas på momsområdet. En ensidig svensk differentiering bedöms inte kunna utformas så att den blir EG-konform.

Tjänstemän vid kommissionen, generaldirektoratet TAXUD med ansvar för skattefrågor, har vid diskussioner med representanter från arbetsgruppen framfört följande synpunkter. Nuvarande regler i sjätte direktivet hindrar i och för sig inte att olika slags livsmedel kan ha olika mervärdesskattesatser. Men likabehandlingsprincipen innebär att likadana eller likartade produkter måste beskattas med samma skattesats. Den principen erkändes fullt ut av EG-domstolen i målet C-481/98. Domstolen konstaterade att de två kategorier läkemedel som var aktuella i målet kunde ges olika skattesatser enbart på den grunden att de inte var att anse som lika eller likartade. De ansågs av domstolen inte lika därför att de, på grund av de särskilda omständigheterna i fallet, inte konkurrerade med varandra (kommissionstjänstemännen var relativt kritiska till domstolens resonemang i denna del). Problemet är att bedöma när två produkter kan anses lika eller likartade. Tjänstemännens bedömning var att ett ekologiskt odlat livsmedel måste anses vara lika eller likartat ett motsvarande konventionellt odlat

³⁸ Livsmedelsekonomiska institutet. Rapport 2001:1, Prisbildning och efterfrågan på ekologiska livsmedel.

livsmedel. En momsdifferentiering som skall påverka konsumenternas val i fråga om t.ex. ekologiskt odlade respektive konventionellt odlade potatisar, innebär även med tillämpning av EG-domstolens synsätt att man inte kan betrakta potatissorterna som olika och icke konkurrerande.

Kommissionstjänstemännen uttalade i övrigt synpunkten att mervärdesskatten överhuvudtaget inte är ett lämpligt instrument för att styra konsumenternas val av olika varor och tjänster. Mervärdesskatten är en effektiv skatt för att dra in skatteintäkter, men för ekonomisk styrning lämpar sig andra skatter bättre, t.ex. miljöskatter på miljöstörande verksamheter enligt ”polluter pays principle”. En mervärdesskattedifferentiering är ineffektiv för att påverka producenterna i en viss riktning. Det har i praktiken också visat sig att det finns ett mycket ringa samband mellan sänkta mervärdesskattenivåer och lägre konsumentpriser, varför en momsdifferentiering också är ineffektiv för att påverka prisnivån och konsumenternas efterfrågan. När det gäller metoder för att stödja utveckling av nya produkter brukar producenterna också anse att mer riktade stöd till utveckling, marknadsföring etc. är mer effektiva än generella skattesänkningar.

Arbetsgruppen har vidare noterat att den nederländske finansministern den 1 mars 2002 i ett yttrande anfört att han bedömt att EG-reglerna och likabehandlingsprincipen omöjliggör införande av differentierad moms för ekologiska livsmedel i Nederländerna. Åtgärder på det europeiska planet skulle, enligt yttrandet, emellertid möjliggöra att de juridiska svårigheterna kan bemästras.

En särskild fråga är hur man skall bedöma de formella förutsättningarna för en eventuell framtida ändring i sjätte direktivet som uttryckligen tillåter skilda momssatser för miljömärkta resp. andra livsmedel. Är det möjligt att genom en ändring av direktivet tillåta en åtgärd som annars bedömts strida mot likabehandlingsprincipen? Det är långtifrån säkert. En sådan direktivbestämmelse skulle kunna komma att underkännas av

EG-domstolen. I sjätte direktivet finns nu ett par bestämmelser som kan nämnas. En gäller möjligheten till lägre moms för byggande m.m. "såsom ett led i socialpolitiken". Där avses emellertid en särskild bostadsmarknad, som inte fungerar under vanliga ekonomiska villkor och som väl får anses motsvara den situation som prövades av EG-domstolen I C-481/98. En annan bestämmelse finns i artikel 12.3.b, där lägre moms tillåts för vissa energislag, nämligen för naturgas och för elektricitet. Då anges emellertid som uttryckligt förbehåll att ingen risk för snedvridning av konkurrensen får föreligga, och en särskild kontrollmekanism föreskrivs enligt vilken kommissionen skall godkänna åtgärden. En bestämmelse av sådant slag skulle kunna vara tänkbar vid en eventuell ändring av direktivets regler om skattenivån för ekologiska produkter. Vid arbetsgruppens samtal med skattetjänstemän från kommissionen visade sig dessa emellertid mycket negativa till en sådan eventuell roll, och det ansågs inte rimligt att överlåta problemen på kommissionen. Det påpekades därvid också att vid införandet av den sistnämnda möjligheten till lågmoms på el framfördes förslag om att lågmomsen skulle kunna begränsas till "grön el", vilket dock ministerrådet inte velat acceptera.

2.3.3 Inverkan av EG-fördragets regler om statligt stöd

EG-fördragets regler om statligt stöd

Den Europeiska gemenskapens grundläggande regler om statligt stöd återfinns i EG-fördragets artiklar 87 – 89. Utgångspunkten i statsstödsreglerna är det generella förbudet i artikel 87.1. Offentliga stöd som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen genom att gynna enskilda företag eller särskilda delar av näringslivet är förbjudna i den mån de påverkar handeln mellan medlemsländerna.

Generella undantag från det förbudet finns dock i EG-fördragets artiklar 87.2 a – c samt 87.3 a – e, enligt vilka bl.a. stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i eftersatta regioner

och stöd för att underlätta för vissa näringsverksamheter medges. Med utgångspunkt från dessa undantag och ett antal preciserade tillämpningsbestämmelser kan stöd lämnas till bl.a. regional utveckling, FoU-ändamål, små- och medelstora företag och för miljöskydd. Av fördraget följer vidare att det är Europeiska gemenskapernas kommission som prövar om ett stöd får lämnas. Denna prövning skall göras innan stöd lämnas.

För att ett stöd skall omfattas av det generella förbudet skall ett antal kriterier vara uppfyllda. Dessa är sammanfattningsvis att stödet skall

- lämnas av statliga medel,
- utgöra en fördel för mottagaren,
- vara selektivt
- snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen, och
- påverka handeln mellan medlemsstaterna.

EG-fördragets bestämmelser om statligt stöd är enligt artikel 36 tillämpliga på produktion och handel med jordbruksprodukter endast i den mån rådet har beslutat detta. Rådet har dock fattat sådant beslut för merparten av alla jordbruksprodukter.

Utgör en nedsatt mervärdesskatt för ekologiskt producerade livsmedel ett statligt stöd i EG-fördragets mening?

En nedsatt mervärdesskatt innebär att staten avstår skattemedel varför kriteriet att stödet skall lämnas av statliga medel är uppfyllt. Vidare innebär nedsättningen en fördel som ges utan krav på en motsvarande motprestation. Det torde också utan vidare kunna antas att konkurrensen kan påverkas genom att ekologiskt producerade livsmedel gynnas. Kravet på att handeln mellan medlemsstaterna skall påverkas är lågt ställt och torde även det vara uppfyllt.

För att kriteriet om selektivitet skall vara uppfyllt skall åtgärden gynna vissa företag eller viss produktion. Det kan med andra ord vara fråga om en geografisk eller en sektoriell begränsning. Det kan även vara fråga om att stödet endast utgår till vissa typer av företag eller företag som producerar vissa varor

eller tjänster. För att selektivitet skall anses föreligga krävs även att stödmottagaren bedriver ekonomisk verksamhet. Stöd som utgår till enskilda personer är med andra ord inte statligt stöd som faller under fördraget.

I nu aktuellt fall kan sägas att den ekologiska produktionen gynnas i förhållande till den konventionella produktionen. Den grupp som direkt gynnas av en nedsatt mervärdesskatt är dock de enskilda konsumenterna eftersom de företag som i produktions- och handelsleden erlägger mervärdesskatt kan lyfta av densamma. Konsumenterna kan inte anses bedriva ekonomisk verksamhet och nedsättningen omfattar dessutom alla konsumenter. Kravet på selektivitet bör därför inte anses vara uppfyllt.

En nedsättning av mervärdesskatten för ekologiskt producerade livsmedel bör således anses vara en generell åtgärd som inte omfattas av de begränsningar som följer av EG-fördragets bestämmelser om statliga stöd.

Det kan emellertid hävdas att nedsättningen utgör ett indirekt stöd till dem som producerar eller handlar med ekologiska livsmedel genom att en ökad efterfrågan skapas genom en statligt finansierad prissänkning som ersätter den prissänkning som marknadsaktörerna annars själva skulle ha finansierat. Det saknas dock stöd för en sådan restriktiv bedömning i nuvarande praxis på området, något som även bekräftats genom de informella kontakter arbetsgruppen haft med tjänstemän vid EG-kommissionen.

2.3.4 Administration, kontroll m.m.

Allmänt

Den svenska mervärdesskattesystemet, sådant det konstruerades i samband med skattereformen 1990-1991 (jfr. ovan avsnitt 2.1.2), har tidigare haft den stora fördelen att endast en enhetlig skattesats tillämpades. Under utredningsarbetet inför skattereformen framhölls att olika mervärdesskattenivåer medför

betydande administrativa merkostnader, skapar tillämpningsproblem, försvårar skattekontrollen och öppnar nya möjligheter till skattefusk. Kostnaderna vid en eventuell differentiering beräknades öka såväl för skatteadministrationen som för näringslivet.

Som framgått tidigare har ändå under senare år ett antal avsteg gjorts från principen om en enhetlig skattesats. Varje sådan differentiering av skatten är negativ ur hanteringssynpunkt, och motverkar det annars förekommande önskemålet att göra skattereglerna så enkla och lättillämpliga som möjligt. Erfarenheten har visat att näringslivet och skatteadministrationen kan hantera differentieringar av momssatsen, men detta har sitt pris i form av gränsdragningsproblem, ökat informationsbehov, ökat kontrollbehov, m.m. Inför ett beslut om ytterligare differentieringar av mervärdesskatten, t.ex. för ekologiska livsmedel, är det väsentligt att sådana aspekter tas med i den slutliga bedömningen. För att använda differentiering av mervärdesskatten som ett styrmedel måste det finnas mycket goda skäl, som med marginal kan uppväga de negativa effekterna av ett mer komplicerat skattesystem.

Effekterna av de införda differentieringarna har nyligen diskuterats av riksdagen, och därvid har riksdagen riktat ett tillkännagivande till regeringen om att se över tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna. Det anges att en kartläggning bör ske av avgränsningsproblemen inom det lågbeskattade området, och att även avgränsningsproblemen mellan områdena för lågbeskattning och full beskattning samt mellan områdena för beskattning och icke beskattning bör analyseras, skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU18.

I utskottsbetänkande anförs bl.a. följande:

”De olika differentieringarna av mervärdesskatten är motiverade av olika skäl, bl.a. fördelningspolitiska, kulturpolitiska och branschekonomiska skäl. Sammantaget har emellertid systemet kommit att bli alltmer svåröverskådligt och krångligt. Gränsdragningen mellan varor och tjänster som beskattas på normal

nivå, 12-procentsnivån, 6-procentsnivån respektive undantas från beskattning framstår i en del fall som svårbegriplig, godtycklig och orättvis. Skattemyndigheterna tvingas till grannliga avgöranden om huruvida olika varor och verksamheter skall hänföras till den ena eller den andra gruppen. En av lagstiftningstekniska och praktiska skäl motiverad önskan att göra gränsen för ett lågbeskattat område så snäv som möjligt för att underlätta tillämpningen ger ibland upphov till känsliga och vidlyftiga rättvisediskussioner, när ett besläktat och närallgande område beskattas på en högre nivå. Företag och andra näringsidkare lägger ibland ned avsevärda ansträngningar och betydande kostnader på att få till stånd en förmånligare mervärdesbeskattning av just de varor och tjänster som det företaget eller den näringsidkaren producerar, dvs. att få med dessa varor och tjänster i en lågbeskattad sektor.”

Den av riksdagen beställda utredningen har ännu inte startat. Det bör i nuvarande sammanhang endast understrykas att vad riksdagen uttalat i hög grad är relevant även vid överväganden om en eventuell differentiering av mervärdesskatten till förmån för ekologiska livsmedel.

Gränsdragningsfrågor

Varje nytt beslut om differentierad mervärdesskatt innebär olika gränsdragningsproblem. Vid tidigare beslut om differentierade mervärdesskattesatser har lagstiftaren eftersträvat en lagstiftning med ett så klart avgränsat område som möjligt för de varor eller tjänster som skall omfattas av sänkningen. Trots detta uppstår regelmässigt i tillämpningen tveksamheter om vilken mervärdesskattesats som är tillämplig. Som ett exempel kan nämnas den senaste differentieringen, som avsåg böcker och tidskrifter m.m. Den kan i förstone verka relativt okomplicerad, men har redan visat sig leda till ett betydande antal frågor om en vara tillhör området för lägre mervärdesskatt eller inte. Skattemyndigheterna får ta ställning till sådana frågor från enskilda näringsidkare och från näringslivsorganisationer. Förhandsbesked kan lämnas av Skatterättsnämnden, som regelmässigt får ett betydande antal frågor om tillämplig skattesats.

Gränsdragningsfrågorna är framför allt besvärliga för näringslivet. Den skattskyldiga näringsidkaren måste alltid vid säljtillfället kunna avgöra vilken skattesats som skall tillämpas. Ett misstag i det avseendet kan bli dyrbart, när det vid kontroll i efterhand visar sig att skattesatsfrågan missbedömts. Gränsdragningsfrågor uppkommer inte enbart när de nya reglerna införs, utan även senare i samband med att nya produkter skall marknadsföras.

Vid en eventuell differentiering av mervärdesskattesatsen på livsmedel, beroende på om livsmedlet är ekologiskt eller inte, gäller det att försöka hitta en gränsdragningslösning som ställer till så lite problem som möjligt för tillämpningen. Som framhållits ovan i avsnitt 2.3.1 torde den enda genomförbara gränsdragningslösningen få utformas så att den lägre mervärdesskatten avser livsmedel som marknadsförs i enlighet med EG:s regelverk om ekologiska produkter. En sådan gränsdragningslösning motiveras inte minst av att en momssänkning skall fungera även för varor som kommer från andra EU-länder, eller som importeras till EU från tredje land.

EG-reglerna, rådsförordningen 2092/91 och olika tillämpningsbeslut som grundas på förordningen, är under utveckling. I vissa avseenden torde precisionen för närvarande inte vara sådan att det alltid framstår som klart vilka varuslag som omfattas av reglerna. Det är i vart fall tydligt att de svenska kontrollorganen i vissa fall har regler för varor som inte omfattas av EG-reglerna i deras nuvarande skick. De skillnader som finns mellan de svenska kraven och EG-kraven kan vara väl motiverade av olika skäl, men torde komplicera en momsdifferentiering i Sverige. Som ett exempel på där andra särskilda gränsdragningsfrågor synes kunna uppkomma kan nämnas sådana bearbetade produkter, där endast en viss del av ingredienserna är ekologiska.

Bedömningen är således att även om en momssänkning kopplas till befintliga EG-regler kommer det att finnas ett betydande område för osäkerhet om gränsdragningslösningen. Eftersom EG-reglerna är under utveckling genom olika slags beslut på EG-nivå kan gränsdragningslösningarna också komma att förändras över

tiden. I realiteten kommer de skattskyldigas och skattemyndigheternas bedömningar i huvudsak att få grundas på de bedömningar som görs av kontrollorganen. Möjligheten att upprätthålla skattedifferentieringen på avsett sätt kommer att bli väsentligen beroende av hur effektiv kontrollorganens verksamhet är. Detta väcker också särskilda frågor om hur kontrollorganens roll kommer att påverkas av en eventuell faktisk koppling mellan deras agerande och tillämpning av mervärdesskattereglerna.

Ett eventuellt beslut om införande av lägre mervärdesskatt för ekologiska produkter bör därför föregås av en ytterligare utvärdering av hur gränsdragningsfrågorna skall hanteras.

Sammanfattningsvis bedöms att gränsdragningsfrågorna vid en sänkt mervärdesskatt för ekologiska livsmedel kommer att bli betydande, och sannolikt betydligt större än vad som förekommit vid tidigare differentieringar av mervärdesskattesatserna. Detta kommer att medföra ett väsentligt ökat arbete för myndigheterna, dvs. för skattemyndigheterna och för Tullverket, men även för livsmedelsbranschen.

Informationsfrågor

Vid införande av en momsdifferentiering torde informationsbehovet vara betydande. En differentiering påverkar ett mycket stort antal skattskyldiga, nämligen större delen av dagligvaruhandeln och annan detaljhandel där livsmedel säljs. Vidare berörs producenterna i alla produktionsled. Med tanke på att gränsdragningsfrågorna kan bli komplicerade torde informationsbehovet bli omfattande.

Inför ändringar av mervärdesskattesatser, eller andra mervärdesskatteregler, sänds vanligen tryckt information ut till de skattskyldiga. Information läggs t.ex. också ut på Riksskatteverkets hemsida. Efter diskussioner med intresseorganisationer etc. kan också olika skrivelser m.m. som närmare tolkar de nya reglerna offentliggöras. Detta torde i hög grad komma att erfordras vid en momssänkning för ekologiska

livsmedel. Insatser av det slaget behövs inte bara i samband med ikraftträdandet, utan också kontinuerligt så länge reglerna skall tillämpas.

Riksskatteverket, skattemyndigheterna och Tullverket kan sammanfattningsvis bedömas behöva lägga ner väsentligt större informationsinsatser än vad som är vanligt vid skattesatsförändringar.

Ökade hanteringskostnader

I dagligvaruhandeln tillämpas idag oftast tre olika mervärdesskattesatser, med 25 procent för flertalet varor, 12 procent för livsmedel och 6 procent för bl.a. tidningar och tidskrifter. Detta komplicerar naturligtvis bokföring av försäljningen och skatteredovisningen. Livsmedelskedjorna och större livsmedelsaffärer överhuvudtaget har dock numera kassaredovisningssystem som underlättar tillämpningen av olika mervärdesskattesatser. De stora livsmedelskedjorna har ett gemensamt framtaget system för varucertifiering, som innebär att varorna identifierats på ett sådant sätt att kassabokföringen automatiskt kan hantera olika mervärdesskattesatser. Varucertifieringen kan också omfatta uppgifter om att ett livsmedel är ekologiskt, och således användas vid en differentiering av mervärdesskatten för sådana livsmedel.

Även om tekniska system av detta slag i hög grad underlättar hanteringen av olika skattesatser för olika varor, är det uppenbart att varje ytterligare differentiering försvårar hanteringen. Varorna måste kunna klassificeras på rätt sätt i de interna datasystemen. Även om datasystemen redan idag kan innehålla uppgifter om att en viss livsmedelsprodukt är KRAV-märkt, eller annars ekologisk, ställer en skattedifferentiering särskilda krav på att sådana uppgifter registreras på ett korrekt sätt.

Ekologiska livsmedel säljs inte enbart färdigförpackade, med streckkodning som kan avläsas i kassasystemen. Även lösviktsförsäljning förekommer, och en mervärdesskattedifferentiering måste kunna upprätthållas även här.

För smärre kvartersbutiker, kiosker etc. saknas idag ofta varumärkning och kassaregistersystem som automatiskt kan notera varuslag och tillämplig skattesats vid försäljningen. Mervärdesskatteredovisningen sker då mer schablonmässigt, och inte exakt efter den faktiska försäljningen. Den som svarar för bokföring och skatteredovisning för butiken räknar vanligen ut en antagen fördelning av försäljningen av olika varor med ledning av uppgifter om inköpen till verksamheten. Det förekommer också att man använder genomsnittssiffror för branschen för att beräkna antagen försäljning i olika varugrupper. Skattemyndigheterna får acceptera schablonberäkningar av detta slag. En differentiering av mervärdesskatten för olika livsmedel innebär uppenbarligen att det kommer att behövas ökade insatser för att utföra beräkningarna.

Beskattningsmyndigheternas administration påverkas också. Särskilt bör påpekas hanteringen av mervärdesskatten vid import, där Tullverket är beskattningsmyndighet. För närvarande är importen från tredje land till Sverige av ekologiska livsmedel inte särskilt omfattande, men den kan antas komma att öka. Tullverkets tulltaxering och beslut om mervärdesskatt på importen grundas på de uppgifter om varunummer m.m. som lämnas i tulldeklaration. Varunumreringen bygger på ett system som är harmoniserat internationellt. Varunumreringen skiljer emellertid inte på livsmedel efter om de är ekologiska eller inte. Tulltaxeringen kommer således att kompliceras, vilket inte bara får effekter för Tullverket utan också för importörerna.

Kontrollaspekter

Generellt kan sägas att varje tillkommande komplicerande inslag i mervärdesskattelagstiftningen försvårar kontrollverksamheten. Särskilt om en skattedifferentiering införts på ett område där det blir betydande gränsdragningsproblem försvåras kontrollen. En sänkning av mervärdesskatten för ekologiska livsmedel kan därför antas komma att medföra kontrollproblem.

Inte minst kan antas att kontrollproblemen ökar vid handel som sker i butiker som saknar avancerade kassaregistrerings- och varumärkningssystem.

Som angetts i avsnitt 2.3.1 får en eventuell mervärdesskattesänkning kopplas till befintliga miljömärkningsregler. Beskattningsmyndigheternas kontroll kan i praktiken inte gå ut på en kontroll av om försålda varor i och för sig uppfyller kraven för att ett livsmedel skall få marknadsföras som ekologiskt. Kontrollen av att livsmedlen producerats och hanterats på ett sådant sätt att de uppfyller kraven för att få kallas ekologiska kan bara ligga hos kontrollorganen och de behöriga svenska myndigheterna Statens livsmedelsverk och Statens jordbruksverk. Kontrollorganens verksamhet får därför avgörande betydelse för möjligheten att upprätthålla en fungerande skattesatsdifferentiering. Dessa speciella förhållanden kan också väcka frågor om hur kontrollorganens verksamhet kan komma att påverkas av en skattesatsdifferentiering.

Den kontroll som får utföras av beskattningsmyndigheterna för att säkerställa att tillämpad mervärdesskattesats är korrekt måste i praktiken gå ut på kontroll av företagens bokföring, särskilt då in- och utgående fakturor i verksamheten. Uppgifter i dessa om att försålda varor är ekologiska, KRAV-märkta etc. kan enbart kontrolleras rent formellt. Möjligen kan i enstaka fall uppgifter från kontrollorganen om godkännande begäras in från näringsidkaren.

Fråga är om den nuvarande kontrollen av handeln med ekologiska produkter är sådan att den även kan utgöra bas för en mervärdesskattedifferentiering. En annan fråga är om det finns tillräckligt effektiva sanktionsmekanismer. Reglerna förutsätter att den som avser att sälja eller marknadsföra ekologiska produkter anmäler sig till något av kontrollorganen. Tillsynsmyndigheten och i vissa fall kontrollorganen kan vid olika former av överträdelser meddela förbud mot marknadsföring av produkterna som ekologiska, om reglerna ej följts. Den som bryter mot ett sådant förbud kan dömas till

böter. Vid arbetsgruppens samtal med representanter från företag som är verksamma på området har antytts att det nu angivna sanktionssystemet inte används i den utsträckning som är motiverat. Arbetsgruppen har inte sett som sin uppgift att närmare gå in på sådana frågor, men vill åter understryka att en fungerande mervärdesskattedifferentiering är helt beroende av att det finns ett effektivt verkande kontrollsystem för marknadsföringen av de ekologiska livsmedlen.

2.3.5 Statsfinansiella effekter

Som tidigare beskrivits gäller enligt EG-reglerna att medlemsländerna inte fritt får bestämma skattesatserna för mervärdesskatten. Länderna skall tillämpa en normalskattesats och därtill, om så önskas, högst två skilda lägre nivåer, varav ingen får vara lägre än 5 procent. Sverige tillämpar nu dels normalskattesatsen 25 procent för varor och tjänster i allmänhet, dels nivån 12 procent för bl.a. livsmedel och nivån 6 procent för bl.a. böcker, tidningar, etc.

Om inga andra ändringar görs i det svenska moms-systemet kan en eventuell differentiering av mervärdesskatten mellan ekologiska och andra livsmedel därför göras så att mervärdesskatten på de ekologiska livsmedlen sänks till 6 procent, medan momsen för andra livsmedel behålls vid 12 procent. En differentiering kan naturligtvis i och för sig också uppnås genom att momsen för övriga livsmedel höjs till normalskattesatsen 25 procent, men behålls vid 12 procent för ekologiska livsmedel. Ett ytterligare alternativ är 25 procent moms för livsmedel i allmänhet, och 6 procent moms för ekologiska livsmedel. Arbetsgruppen har inte i uppdrag att överväga vilket av dessa alternativ som skulle kunna vara att föredra.

Arbetsgruppen har gjort beräkningar på den offentligfinansiella effekten av en sänkning av mervärdesskatten på ekologiska livsmedel från nuvarande 12 procent till 6 procent

respektive en höjning av alla livsmedel exklusive ekologiska till 25 procent.

Vid ett antagande om att en sänkning av momsen på ekologiska livsmedel skulle komma till stånd 1 januari 2003 skulle statsbudgeten försvagas med 150 miljarder kronor brutto under genomförandeåret. Med hänsyn tagen till de motverkande effekterna, som uppstår till följd av ändringar i konsumentprisindex, innebär en eventuell sänkning en negativ nettoeffekt på 130 miljarder kronor.

Konsumtionen av ekologiska livsmedel ökar med omkring 30 procent per år. Håller den utvecklingen i sig innebär det att de om tio år omsätter omkring 26 miljarder kronor, jämfört med dagens 2,5 miljarder kronor. Även om omsättningen skulle bli så hög är det ändå en förhållandevis liten del av den totala konsumtionen av livsmedel. Idag motsvarar omsättningen av ekologiska livsmedel omkring 0,2 procent av den totala omsättningen av livsmedel. Om tio år skulle motsvarande andel uppgå till omkring 2 procent.

Om man i stället för att sänka momsen på ekologiska livsmedel höjer momsen till 25 procent på de livsmedel som inte är ekologiskt producerade, skulle det medföra ett tillskott på 17,2 miljarder kronor brutto till statens budget. Nettoeffekten skulle hamna på 14,7 miljarder kronor.

2.3.6 Branschsynpunkter

Arbetsgruppen har haft diskussioner med de svenska kontrollorganen för ekologisk odling och ekologiska produkter, KRAV och Demeter. Den information som därvid erhållits har återgetts i avsnitt 3.2.2 ovan, och har dessutom haft betydelse bl.a. för utformningen av avsnittet 3.3.1.

Vidare har arbetsgruppen haft diskussioner med företrädare för producentintressena, nämligen med LRF och med Ekologiska Lantbrukarna, som är de ekologiska lantbrukarnas fackorganisation. Arbetsgruppen har också diskuterat en momssänkning med företrädare för handeln, nämligen med

branschorganisationen Svensk dagligvaruhandel, med COOP och med ICA.

Synpunkter från producenterna

Sammanfattningsvis kan sägas att organisationerna uttryckt tillfredsställelse med att frågan om sänkt mervärdesskatt på ekologiska livsmedel utreds, men samtidigt framfört betydande tveksamhet till om detta kan var det bästa styrmedlet. Organisationerna har uttryckt att det är positivt att gynna en miljöanpassning av det svenska jordbruket, och att verka för en ökad volym av ekologisk odling. De har anfört att ett gynnande av primärproduktionen kan vara mer effektivt än en momssänkning som riktas mot konsumtionsledet. De har vidare betonat betydelsen av märkningssystemen och marknadsföringen av ekologiska produkter. Organisationerna har uttalat en oro för att en eventuell momssänkning skulle komma att finansieras genom en neddragning av befintligt miljöstöd till jordbruket och till utvecklingen av ekologisk produktion.

LRF har anfört att man i princip anser att marknaden skall sköta sig självt, vilket talar mot en momssänkning. Högre kostnader i produktionen skall i princip avspeglade sig i prissättningen. En momssänkning riktad specifikt mot ekologiskt producerade matvaror kan skapa en motsättning mellan sådan produktion och konventionell produktion, vilket skulle vara olyckligt. LRF har pekat på den verksamhet som bedrivs av Svenska Lantmännen med miljö- och kvalitetssäkrad odling som går under beteckningen Svenskt Sigill.

LRF har vidare påpekat att en momssänkning för (certifierade) ekologiska livsmedel inte skulle komma att omfatta olika former av lokal försäljning av inte certifierade varor. Det gäller t.ex. gårdsförsäljning, som ökar i Europa, och småskalig produktion överhuvudtaget. Certifieringskostnaderna blir där för höga. LRF har vidare anfört att det finns en risk för att en momssänkning leder till pressade priser och därmed försämrad lönsamhet för den miljöanpassade produktionen.

Ekologiska Lantbrukarna har anfört att konsumenter som ställer högre kvalitetskrav på livsmedel bör vara beredda att betala ett högre pris. Priserna är idag inte för höga, särskilt inte jordbrukspriserna, medan däremot påslagen i handelsledet ibland är orimligt höga.

Enligt Ekologiska Lantbrukarna skulle en sänkt mervärdesskatt, åtminstone i ett uppbyggnadsskede, kunna verka som en katalysator för att komma ifrån nackdelar som beror på småskalighet. En momssänkning skulle kunna öka intresset för ekologiska livsmedel. Men annars finns det frågetecken. En skattedifferentiering bör i princip ske efter "polluter pays principle", så att miljökostnaderna i konventionell produktion skulle motsvaras av högre skatt. Det nuvarande produktionsstödet och marknadsföringsstödet är väsentligare för den ekologiska produktionen än en momssänkning, och det är mer effektivt med stöd i produktionsledet än i konsumtionsledet.

Ekologiska Lantbrukarna har också, liksom LRF, påpekat att en stor del av marknadsförda produkter inte för närvarande är certifierade som ekologiska, även om produktionsstöd utgår.

Synpunkter från handeln

Vid diskussionerna med handeln har framkommit att man, liksom producenterna, i och för sig är positiv till åtgärder som främjar avsättningen av ekologiska livsmedel, men att en momssänkning kanske inte är det mest effektiva sättet. En momssänkning har ansetts om ett trubbigt instrument, även om det kan ha symbolisk betydelse. Det har bl.a. påpekats att om produktionen redan nått kapacitetstaket har en momssänkning ingen effekt. Det har föreslagits att en mer framkomlig väg kan vara att återföra de ökade skatteinkomster som beror på de ekologiska varornas högre pris direkt till näringen på något sätt.

Från handels sida har understrukits betydelsen av den nuvarande certifieringsverksamheten. Ett lägre pris på ekologiska produkter är i och för sig bra, men full hänsyn måste tas till KRAV:s och Demeters ställning som kontrollorganisationer.

Handeln har påpekat att en eventuell momssänkning som är kopplad till KRAV:s och Demeters verksamhet är problematisk. Organisationernas beslut skulle få direkt påverkan på vilken momssats som skall tillämpas. Det vore olyckligt om en skattedifferentiering skulle innebära att kontrollverksamheten måste tas över av staten.

Handeln har också understrukt att de svenska kontrollorganens krav går längre än EG-reglerna för vad som får kallas ekologiska produkter. EG-reglerna är heller inte heltäckande. Det är därför väsentligt att de svenska kontrollorganens verksamhet kan fortsätta och utvecklas.

Från handelns sida har påpekats att de ekologiska produkterna får bära kostnader för särskilt och certifiering som de konventionella produkterna inte drabbas av. Både COOP och ICA har i viss mån motverkat detta genom att tillämpa krontalspåslag för ekologiska produkter, i stället för det vanliga procentpåslaget. Det innebär att samma krontalspåslag används för ekologiska produkter som för motsvarande konventionella produkter.

Liksom producenterna har handeln framhållit att de konventionella jordbruksprodukterna är för billiga, och att prissättningen inte tar hänsyn till miljöeffekterna. Det har framförts att den nuvarande gemensamma jordbrukspolitiken borde ändras.

COOP har uppgett att man för närvarande har ca 1000 KRAV-märkta artiklar i sortimentet. ICA har ca 350-400. COOP säljer i princip endast ekologiska produkter som har KRAV-märkning. ICA har uppgett att de i sortimentet har enstaka produkter som inte är KRAV-märkta, men som uppfyller EG-kraven på ekologiska produkter.

När det gäller de tekniska möjligheterna att differentiera mervärdesskatten för ekologiska resp. andra livsmedel har handeln (väl att märka de större livsmedelskedjorna) uppgett att detta inte torde innebära några problem. Varje artikel som säljs har ett elektroniskt varucertifikat, som innehåller information

om t.ex. KRAV-märkning av produkten.³⁹ Handeln har dock påpekat att det finns varor som inte omfattas av certifieringen, t.ex. sådan fisk som inte är odlad samt skaldjur. Vidare har man hänvisat till den försäljning som sker på gårdarna, i torghandel etc. Det har uppgetts att exempelvis flertalet små mjölkproducenter i och för sig producerar enligt reglerna för ekologisk produktion, dock utan att alltid certifiera produkterna som ekologiska.

Handeln har påpekat att restauranger, hotell och storkök är en viktig och växande marknad för ekologiska livsmedel, men där skulle en mervärdesskattedifferentiering av insatsprodukterna vara oanvändbar som styrmedel eftersom dessa företag ändå har avdragsrätt.

³⁹ Se om varucertifikat www.dulog.com.

3 Ekonomisk effektivitet och miljöpolitiska styrmedel

Detta avsnitt behandlar några samhällsekonomiska aspekter på frågan om en differentiering av livsmedelsmomsen kan vara ett effektivt medel i miljöpolitiken. Avsnittet sönderfaller i allt väsentligt i två delar. Den första delen diskuterar valet av styrmedel i miljöpolitiken på ett allmänt plan, medan den senare delen fokuserar frågor som är direkt förknippade med momsdifferentiering som miljöpolitiskt styrmedel. Inledningsvis behandlas emellertid allmänt samhällsekonomiska effekter av mervärdesskatten.

3.1 Allmänt om samhällsekonomiska effekter av moms

Det finns flera samhällsekonomiska skäl för och emot differentiering av moms. Skatteteorin (inom nationalekonomin) ger effektivitetsskäl till skattedifferentiering. Den visar bland annat hur en given skatteintäkt skall drivas in till lägsta samhällsekonomiska kostnad.⁴⁰ Det finns även fördelningspolitiska skäl till att varor kan ha olika moms.⁴¹

Å andra sidan ger likformiga skattesatser enligt ekonomisk teori högre effektivitet i ekonomin (under vissa förutsättningar). Man slipper också de gränsdragningsproblem som uppstår vid en differentiering. Möjligheterna till skattefusk torde inte heller

⁴⁰ Huvudinsikten är att varor med låg priselasticitet skall beskattas högre än varor med hög priselasticitet.

⁴¹ Man har i vissa länder särskilt hög moms på utvalda varor; det kan gälla bilar, TV, tvättmaskiner och "lyxvaror" som kaviar, pälsar och diamanter.

vara mindre om man har olika skattesatser. En annan mer grundläggande invändning mot differentiering är att man inte bör diskriminera mellan olika konsumenter genom att ha olika skattesatser på olika varor.⁴²

Det är allmänt accepterat att moms är en förhållandevis "bra" skatt, därför att den inte snedvrider incitamenten i produktionsledet.⁴³ Det beror på att momsen vältras framåt i produktionskedjan och erläggs av konsumenten i slutledet. Således påverkar den inte faktor användningen i produktionsledet. Däremot kan den, beroende på hur den övervältras på konsumenten, påverka konsumtionens sammansättning och nivå. Beträffande övervältringen är det viktigt att skilja på vem som rent skattetechniskt betalar in skatten, och hur skattebördan fördelas i samhällsekonomisk mening. Om konsumenterna betalar in en (varu-) skatt, erhåller företagen nettopriset, medan konsumenterna betalar bruttopriset. Skillnaden är skattens storlek. Skatten driver in en kil mellan vad konsumenterna betalar för varan och det pris företagen erhåller som ersättning för varan. Därmed kommer det (i allmänhet) att produceras mindre, konsumenterna får betala ett högre pris och företagen får mindre betalt. Samma resultat erhålls om företagen betalar in skatten till staten. De samhällsekonomiska effekterna av en skatt är således oberoende av vem som betalar in skatten till staten.

I normala fall leder en skattehöjning till en minskad omsatt kvantitet på marknaden. Skatter innebär effektivitetsförluster i en perfekt marknadsekonomi därför att skatten tränger undan lönsamma byten mellan köpare och säljare. Hur stor del av skattebördan som faller på producent och konsument beror i allt väsentligt på hur priskänsliga de är, oavsett vem som rent tekniskt står för inbetalningen. I allmänhet förväntar man sig att

⁴² Dessa och andra argument för och emot differentiering sammanfattas i Stern, N. (1990) "Uniformity versus Selectivity in Indirect Taxation", *Economics and Politics*, 2, sid. 83-107.

⁴³ Se t.ex. Auerbach, A.J. och J.R. Hines (2002) "Taxation and Economic Efficiency", i *Handbook of Public Economics*, Auerbach, A. och M. Feldstein (red), North-Holland, Amsterdam och Atkinson, A.B. (1983, kap. 10-12) *Social Justice and Public Policy*, Harvester Wheatsheaf, New York, för en översikt av diskussionen.

såväl konsumenter som producenter reagerar på förändrade priser, vilket i sin tur innebär att skattebördan kommer att fördelas i proportion till priskänsligheten på de båda sidorna av marknaden.⁴⁴

En sänkning av momsen på en vara (i slutledet) innebär (normalt) att konsumtion och produktion av den ökar. Hur stor denna ökning blir bestäms av utbuds- och efterfrågeförhållanden på den relevanta marknaden. Detta innebär inte nödvändigtvis att en momssänkning är samhällsekonomiskt lönsam, trots att både konsumenter och producenter av en viss vara tjänar på en momssänkning av en viss vara eller tjänst. Om finansieringen sker genom att man höjer någon annan skatt, kan den skattehöjningen i sig leda till samhällsekonomiska nettokostnader. Viktigare är dock att en skattesänkning påverkar resursallokeringen. Resurser som används i andra sektorer behövs för att öka produktionen av den "subventionerade" varan. Den reala kostnaden blir därmed en förlust av varor och tjänster som inte längre är lönsamma att producera i andra sektorer.⁴⁵

3.2 Incitamentsbaserade instrument i miljöpolitiken

Flera ekonomiska aktiviteter är förknippade med oönskade sidoeffekter av produktion och konsumtion. Dagens miljöproblem är mångfacetterade, vilket t.ex. framgår av de 15 miljömål som beslutats av riksdagen, där såväl "Levande sjöar", "Myllrande våtmarker", "Storslagen fjällmiljö" som "Frisk luft" ingår. För att nå dessa och andra miljömål, behöver man i många fall använda olika styrmedel. Incitamentsbaserade styrmedel, eller ekonomiska styrmedel, påverkar producenter och konsumenters ekonomiska incitament att producera och konsumera. I denna grupp faller olika miljöskatter och subventioner, men även utsläppsrättighetsmarknader.

⁴⁴ Eftersom företagen trots allt ägs av hushållen är denna distinktion mellan företag och hushåll dock inte invändningsfri.

⁴⁵ Se Auerbach och Hines, op. cit. för en detaljerad analys.

Ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken är viktiga exempel på hur skatter, subventioner och andra incitamentsbaserade styrmedel kan användas för att påverka resursfördelningen i en för samhällets del gynnsammare riktning.⁴⁶

Man kan grovt dela in miljöpolitiska styrmedel i 3 grupper;

- Administrativa styrmedel
- Ekonomiska styrmedel
- Information

De administrativa styrmedlen innebär att man sätter en gräns för t.ex. ett utsläpp. Tillståndspliktiga företag i Sverige har många gånger mycket detaljerade tillstånd, där förutsättningar för produktion stipuleras i termer av hur mycket av olika miljöstörande ämnen som får släppas ut. Begränsningarna kan också gälla annat än punktutsläpp, t.ex. avgaskrav på bilar. Regleringarna gäller dock inte bara miljöstörande utsläpp. De kan också gälla naturresurser. Exempelvis är skogsägare ålagda att sköta sin skog inom ramen för gällande lagstiftning.

Vidare kan regleringarna utformas på olika sätt, t.ex. genom att företagen åläggs använda bästa tillgängliga teknik, eller att myndigheterna fixerar en minsta marknadsandel för viss typ av konsumtion (jämför 'grön el' och "zero emission vehicles" [Kalifornien]).

Det finns ett stort antal olika ekonomiska styrmedel, av vilka här kan nämnas:

- Miljöavgifter
- Utsläppsrättighetsmarknader

⁴⁶ Ekonomiska styrmedel har blivit föremål för ett väsentligt antal svenska utredningar. Här märks bland annat Miljökostnadsutredningen (SOU 1978:43), Miljöavgiftsutredningen (SOU 1989:21, 1989:23 och 1990:59), bilaga 6 till Långtidsutredningen 1990, Skatteväxlingsutredningen (SOU1997:11) och den s.k Flex-Mex utredningen SOU 2000:45.

- Pantssystem
- Miljöböter
- Miljösubventioner

Gemensamt för de ekonomiska styrmedlen är att de påverkar aktörers incitament att välja olika lösningar. Ett pantsystem påverkar viljan att returnera förpackningar som är pantbelagda, väsentligen på samma sätt som en miljöavgift eller ett pris på en utsläppsrätt påverkar en aktörs incitament att minska utsläpp. Miljöböter är en sanktion, ofta i form av en straffavgift för en överträdelse, som, tillsammans med sannolikheten för upptäckt, påverkar aktörers incitament att hålla sig inom lagens ramar. Även en miljösubvention har samma syfte som andra ekonomiska styrmedel. Effekten på miljö kvaliteten behöver dock inte vara positiv (vi återkommer till detta nedan).

Information kan också betraktas som ett styrmedel i miljöpolitiken. Miljömärkning, certifiering och annan typ av information är exempel på detta. I så måtto är även t.ex. KRAV-märkning ett styrmedel, därför att sådan märkning ger konsumenten information om en varas miljöpåverkan⁴⁷. Det är inte alldeles enkelt att utvärdera information som styrmedel, åtminstone finns inte i den miljöekonomiska litteraturen en konsensus kring dess effekter som medger en mer djuplodande analys. Detta gäller dock inte jämförelsen mellan administrativa och ekonomiska styrmedel, där det finns en omfattande teoretisk och empirisk miljöekonomisk litteratur, som tillsammans med erfarenheter från praktisk tillämpning ger möjligheter till relativt väl underbyggda slutsatser.

⁴⁷ För en analys av miljömärkning som miljöekonomiskt styrmedel, se t.ex. Dosi, C & M. Moretto (2001) "Is Ecolabelling a Reliable Environmental Policy Measure?", *Environmental and Resource Economics*, 18, 113-127.

3.3 Valet av styrmedel i miljöpolitiken

En viktig utgångspunkt för varje diskussion om styrmedel är det underliggande miljömålet. Om detta inte klarläggs, är det svårt, för att inte säga omöjligt, att avgöra i vilken utsträckning ett givet styrmedel är att föredra framför något annat. Ett miljömål kan vara kvantifierat i antalet ton eller procent (eller motsvarande). Det kan också röra sig om mer kvalitativa mål, vilket i någon mån är fallet med de 15 svenska miljömålen. Miljömålen kan vara politiskt fastställda eller baserade på andra typer av avvägningar.

Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv skall målet sättas så att värdet av att minska belastningen med ytterliggare en enhet skall vara lika med (marginal) kostnaden. Ett tänkbart exempel på denna princip är en avfallsskatt i England, som baseras på betalningsviljan för att minska miljöbelastningen. I Sverige kan måhända svavelskatten vara ett exempel på hur man explicit försökt väga in kostnader och intäkter när miljömålet fastställts. Miljösikten sätts i proportion till den underliggande skadan.

Val av styrmedel i miljöpolitiken innebär att man väger samman de olika för- och nackdelar som är förknippade med tillgängliga styrmedel. Man kan t.ex. som i Slutbetänkandet från miljöavgiftsutredningen (SOU 1990:59) använda ett antal kriterium och skärskåda tänkbara styrmedels förtjänster och brister i varje beslutssituation. Vi skall använda denna princip här och diskutera följande egenskaper hos olika styrmedel;

- Kostnadseffektivitet
- Miljöproblemets karaktär
- Osäkerhet
- Administrations- och kontrollkostnader
- Incitament till teknisk utveckling
- Måluppfyllelsegrad
- Fördelningseffekter

3.3.1 Kostnadseffektivitet

Det är viktigt att nå miljömålet på ett kostnadseffektivt sätt, därför att man annars helt enkelt inte använder samhällets resurser på bästa sätt. I samhällsekonomiska termer innebär kostnadseffektivitet att kostnaden för en marginell minskning är lika stor i varje källa. Incitamentsbaserade instrument har den fördelen att de driver fram kostnadseffektiva lösningar, vilket inte alltid är fallet med administrativa regleringar. En administrativ reglering kan i och för sig också leda till kostnadseffektiva lösningar, men kräver dock att den som utformar regleringarna har fullständig information om kostnaderna i varje enskild källa.

Notera att när t.ex. utsläpp prissätts innebär detta att förorenaren har möjlighet att välja olika lösningar, inklusive att betala miljöavgiften utan att minska utsläppen. En reglering ger normalt inte lika stora valmöjligheter, vilket är en förklaring till att regleringar inte ger samma möjligheter till kostnadseffektiva lösningar.

Så länge som miljöproblemen är belagda med miljöskatt, behövs i princip inga ytterligare restriktioner. En koldioxidavgift kan illustrera detta resonemang. Låt oss säga att vi köper några varor i en butik. Dessa varor har på vägen till butiken bidragit till koldioxidutsläpp via transporter och i andra led av förädlingskedjan. Varor med högre "koldioxidinnehåll" blir relativt dyrare. Det påverkar i sin tur vad vi väljer att lägga i vår varukorg. Miljökostnaden blir en del av priset på färdigvaran och styr därför konsumtionen mot produkter med lägre "koldioxidintensitet". Koldioxidavgiften ger också ett direkt prisgenomslag på fossila bränslen och kommer att styra valet av transportsätt, uppvärmning, etc. i tidigare led.

Detta resonemang illustrerar nackdelar med sektorspecifika miljömål, i de fall miljöproblemet redan är föremål för ett ekonomiskt styrmedel. Det finns t.ex. inga effektivitetsskäl för

att ha särskilda klimatmål i olika samhällssektorer, givet att man har ett system med fungerande koldioxidskatter.

Såväl teori och empiri talar för att incitamentsbaserade styrmedel leder till billigare lösningar. Tietenberg (1992) fann t.ex. att administrativa styrmedel ger upp till 20 gånger högre kostnad, jämfört med incitamentsbaserade styrmedel.⁴⁸ Denna slutsats är inte oberoende av hur man utformar styrmedel i praktiken. I USA finns erfarenheter från mycket "tungrodda" rättighetsmarknader, som inte tycks vara kostnadseffektiva. Se långtidsutredningen, bilaga 6 för en översikt av dessa och andra erfarenheter.

En intressant fråga är i vilken bemärkelse en momssänkning kan vara kostnadseffektiv miljöpolitik. Den frågan kräver att miljömålet definieras, så att det går att avgöra om en riktad momssänkning resulterar i den marginalkostnadsutjämning som karakteriserar en kostnadseffektiv lösning. Antag därför att miljömålet är kopplat till livsmedel, vars produktion/konsumtion är förknippad med negativa externaliteter⁴⁹. En riktad momssänkning på KRAV-märkta produkter skulle kunna minska produktionen av de livsmedel, som ger upphov till de negativa externaliteterna. Styrningen är här indirekt. Om denna lösning är kostnadseffektiv beror i sin tur på hur sambandet mellan externaliteten och produktionsförhållandena ser ut. Eftersom momssänkningen inte direkt fokuserar miljöproblemet finns ingen garanti för att minskningen sker kostnadseffektivt.

3.3.2 Miljöproblemets karaktär

Miljöbelastningens karaktär är av central betydelse för valet mellan olika styrmedel. Man skiljer ofta mellan globala, regionala

⁴⁸ Tietenberg, T.(1992) Environmental and Natural Resource Economics, Harper Collins, New York.

⁴⁹ En externalitet är en bieffekt av konsumtion eller produktion på annan konsumtion/produktion, som ej avspeglas i marknadspriserna. Exempel på en negativ extern effekt är utsläpp från ett företag som påverkar något annat företag negativt. En extern effekt kan också vara positiv. Jordbruksproduktion kan bidra till (positivt värderade) "öppna" landskap.

och lokala problem. I fallet med koldioxidutsläpp är utsläppskällans geografiska lokaliseringen utan betydelse för det underliggande miljöproblemet eftersom koncentrationen av koldioxid i atmosfären inte påverkas av var på jorden utsläppen görs. Svavelutsläpp är ett exempel på ett regionalt miljöproblem. Buller är ett lokalt miljöproblem.

I praktiken finns det många exempel på hur ett givet miljöproblem ger upphov till flera olika typer av skador. Avgasutsläpp från bilar är ett exempel på detta. En bil som körs i en storstad bidrar till växthuseffekten på samma sätt som om den körs i glesbygd, men den lokala miljöskadan varierar. Man har inom det omfattande ExternE (External costs of Energy) projektet påvisat stora skillnader mellan den samhällsekonomiska kostnaden för utsläpp från bilar i storstad och glesbygd.⁵⁰ I detta fall är en tänkbar miljöpolitisk åtgärd att kombinera en koldioxidskatt med biltullar, eftersom det är svårt att lösa det lokala och globala problemet på ett effektivt sätt med endast ett styrmedel.⁵¹ En mer komplex skattelösning är att ha olika bensinskatter i olika områden, en lösning som dock medför en mängd andra problem (t.ex. "gränshandel" med bensin).

Miljöskadorna kan också ackumuleras. Koldioxidutsläpp är ett exempel, när det är stocken (koncentrationen) av koldioxid i atmosfären som är det egentliga miljöhotet och inte det momentana utsläppet. Ett annat exempel är de långlivade organiska föreningar som bildats vid utsläpp av klor från massaindustrins blekerier.

För denna arbetsgrupp är miljöproblem relaterade till produktion och konsumtion av matvaror av intresse. Dessa problem är sammansatta och täcker ett brett spektrum av dem som diskuterats ovan. Jordbrukets effekter på biologisk mångfald, övergödning och användningen av bekämpningsmedel är exempel på miljöfrågor som diskuterats i sammanhanget. I förpacknings- och processledet tillkommer miljöproblem,

⁵⁰ Se t.ex. Pollution, Atmospherique (2001, sid. 91) för en sammanfattning av resultaten.

⁵¹ En nyttig devis är antalet mål och medel måste överensstämma. Den är givetvis även tillämplig här.

liksom i distributionsledet och vid slutlig konsumtion. Således finns problem av såväl lokal, regional som global karaktär.⁵²

Ekonomiska styrmedel som rättighetsmarknader och miljöavgifter är bäst lämpade för de fall där källans lokalisering är av liten betydelse. Miljöavgiften, eller priset på en rättighet, skall motsvara den samhällsekonomiska kostnaden för miljöskadan i varje enskild punkt. Om kostnaden varierar geografiskt, bör därför skatten (eller priset på utsläppsrätten) variera i motsvarande grad. Brännlund & Gren (1999) har analyserat styrmedel gällande kväveläckage från jordbruket, och visat hur ett system med geografiskt varierande miljöavgifter skulle kunna utformas.⁵³ Även om det rent teoretiskt går att konstruera miljöavgifter och rättighetsmarknader med sådana egenskaper visar erfarenheten att systemen kan bli mycket tungrodda. Om man vill vara säker på att undvika s.k. "hot-spots" är en bättre lösning att kombinera ett ekonomiskt styrmedel med ett administrativt satt gränsvärde.

En sänkt moms på ekologiska livsmedel (i slutledet) påverkar antagligen konsumtionen av sådana livsmedel positivt. Produktionen kommer givetvis att öka på de platser som har störst ekonomiska förutsättningar för detta. Om det sker en minskning av produktionen av livsmedel som inte är ekologiska, kommer den i första hand att ske i de punkter där den företagsekonomiska lönsamheten är sämst. Det finns dock inget som garanterar att dessa punkter också är de mest effektiva punkterna, sett ur miljösynpunkt.

Om miljöålet är att minska externa effekter från konventionellt jordbruk blir slutsatsen återigen att fokusera

⁵² Drake, L. och J. Björklund (2002) "Effekter av olika sätt att producera livsmedel - en inventering av jämförelser mellan ekologisk och konventionell produktion". Centrum för Uthålligt Lantbruk, SLU, sammanfattar ett antal europeiska studier där konventionellt och "ekologiskt" jordbruk jämförs. Enligt författarna har "ekologiskt" jordbruk positiva effekter på biologisk mångfald, medan effekterna på kväveläckage, fosfor- och kaliumförsörjning inte är entydiga. Livsmedelskvalitet, djurhälsa och klimatförändringar kräver ytterligare studier.

⁵³ Brännlund, R. & I.-M. Gren (1999) Green Taxes in Sweden: A Partial Equilibrium Analysis of the Carbon Tax and the Tax on Nitrogen in Fertilizers. I Brännlund & Gren (red) Green Taxes: Economic Theory and Empirical Evidence. Edward Elgar Publishing Company, Cheltenham, UK

skadan, snarare än att indirekt försöka komma åt den via en "subvention" av ekologiska livsmedel. Man bör också beakta de miljöstöd som idag finns i jordbrukssektorn, om målet är att öka positiva externa effekter från alternativa brukarformer.⁵⁴ En momssänkning är, sammanfattningsvis, ett ganska trubbigt verktyg i miljöpolitiken.

3.3.3 Styrmedelsvalet under osäkerhet

I praktiken måste många beslut i miljöpolitiken fattas utan att man med säkerhet känner till samhällsekonomiska intäkter och kostnader av miljöproblemen. Frågan är om denna osäkerhet är av betydelse när det gäller valet mellan olika styrmedel. Ett fruktbart sätt att närma sig denna fråga är att utnyttja den allmänna teorin för kvantitets- och prisstyrning under osäkerhet. En miljöskatt är ett sätt att styra med hjälp av priser, medan en kvantitativ reglering (eller utsläppsrätt) per definition innebär en styrning av kvantitet.

Osäkerheten innebär att man måste fatta ett beslut innan man vet vad kostnaderna (eller intäkterna) "egentligen" är. Om man använder sig av kvantitetsstyrning och sätter miljömålet "för högt", kan kostnaderna bli höga, beroende på hur kostnaderna för minskning ser ut i det relevanta intervallet. Om man istället använder prisstyrning, begränsas kostnaderna för den enskilde aktören av miljöavgiften. Osäkerheten i det fallet gäller istället kvantitetsaspekten. Med kvantitetsstyrning finns ingen "säkerhetsventil". Vissa ekonomer anser därför att koldioxidskatter är att föredra framför globala rättighetsmarknader i klimatpolitiken. Det finns också förslag som går ut på att bygga in "säkerhetsventiler" i konstruktionen av utsläppsrättighetsmarknader, så att kostnaderna inte skenar iväg om målet visar sig mycket kostbart att nå.

⁵⁴ Drake och Björklund, op.cit., redovisar ett antal svenska betalningsviljestudier som visar att svensken i allmänhet är beredd att betala väsentliga summor för "öppna landskap" och andra positiva externaliteter förknippade med jordbruket.

På förhand går det inte att avgöra om pris eller kvantitetsstyrning är att föredra. Det beror på vad kostnaderna för reduktioner är i förhållande till värdet av att minska utsläppen.⁵⁵ För vissa ämnen kan det finnas s.k. tröskeleffekter, där utsläppen över en viss nivå är mycket hälsovådliga. Under osäkerhet om marginalkostnader för rening kan en för lågt satt miljöavgift leda till för höga utsläpp. Med en reglering kan man dock undvika ett sådant utfall.

Slutsatsen är att man i valet av styrmedel måste ta hänsyn till vilken typ av miljöproblem man syftar till att begränsa. En kombinationslösning kan återigen vara klok. Inom ett visst intervall regleras inte miljöskadan, i ett högre intervall utgår en skatt, och förbud införs vid en viss maximalt tillåten nivå.

3.3.4 Administrations- och kontrollkostnader

Olika styrmedel kräver olika mycket i termer av administration och kontroll. Ett system med miljöskatter kräver en särskild administrativ organisation, som kan vara mer omfattande än en administrativ reglering. Hur mycket större kostnaderna kan bli vid användningen av ett ekonomiskt styrmedel beror i slutändan på dess utformning. De svenska miljöskatterna är relativt enkla att administrera, när de i praktiken redan ingår i skattesystemet.

Befintliga utvärderingar av de svenska miljöskatterna (DS 1994:33) ger vid handen att administrationskostnader är låga. Internationella utvärderingar indikerar också att administrationskostnaderna för ekonomiska styrmedel tenderar att vara låga, uppgående till några procent av miljöskatteintäkterna.

Ett, i sammanhanget, intressant undantag från dessa erfarenheter utgör den Belgiska "product EcoTax", där administrationskostnaderna uppgick till 66 miljoner BEF/ år,

⁵⁵ Se Weitzman, M.L. (1974) "Prices vs. Quantities" Review of Economic Studies, XLI, Oktober.

eller c:a 20 gånger skatteintäkterna.⁵⁶ Kostnaderna hänförs till den kontroll som måste göras av de många villkor som reglerar skatteinbetalningen. Se vidare avsnitt 2.3.4.

3.3.5 Incitament till teknisk utveckling

En populär föreställning, inte minst bland många ekonomer, är att ekonomiska styrmedel ger tydligare incitament till teknisk utveckling. Om miljöbelastning har ett pris kan företagen tydligare se vilka kostnadsbesparingar som kan göras genom att minska utsläppen, vilket i sin tur ger ett incitament till teknisk utveckling. Ett intressant exempel på hur ekonomiska styrmedel kan driva fram oväntat stora tekniska innovationer ger den amerikanska svavelbörsen, där drygt 100 koleldade kraftverk har rätt att köpa och sälja svavel inom en av statsmakterna given ram.⁵⁷ När ramen fastställdes utgick man ifrån befintlig teknologi för att uppskatta kostnaderna. När marknaden etablerades blev priset på en rättighet mycket lägre än det man förväntade sig.

Man kan finna exempel i Sverige där en hög ambitionsnivå inom miljöpolitiken förmodligen lett till avknoppningar i form av ny miljöteknologi inom ramen för det befintliga koncessionssystemet. Ett exempel skulle kunna vara en teknologi som utvecklats i ett svenskt företag, vilken gör att mindre blekmedel behöver tillsättas när flisen kokas. Det finns sannolikt fler svenska exempel inom massa och pappersindustrin, när efterfrågan på miljövänligare blekningsmetoder har växt i takt med att regleringarna blivit strängare.

Sammanfattningsvis ger ekonomiska styrmedel tydliga incitament till teknisk utveckling, men det är ännu inte klarlagt hur stor skillnaden egentligen är mellan ekonomiska styrmedel

⁵⁶ OECD (2001, sid 92) "Environmentally Related taxes in OECD countries", OECD, Paris.

⁵⁷ För en utvärdering av erfarenheterna av svavelprogrammet och utsläppsrättighetsmarknader i allmänhet, se Ellerman, D. "Tradable Permits for Greenhouse Gas Emissions: A primer with particular reference to Europe", Report 69, MIT Joint Program on the Science and Policy of Global Change, MIT, Massachusetts, USA.

och regleringar i detta avseende. Här tas inte ställning till om en momsdifferentiering har någon väsentlig betydelse för teknisk utveckling i detta sammanhang.

3.3.6 Måluppfyllelsegrad

En kvantitativ reglering ger stor precision därför att miljömålet anges direkt i regleringen. Detta gäller sålunda också utsläppsrättighetsmarknader, i båda fallen under förutsättning att mät- och kontrollsystemet fungerar. Prisstyrning ger med nödvändighet i praktiken större osäkerhet, därför att man sällan har fullständig kunskap om de relevanta sambanden. Vidare måste en miljöskatt justeras för förändringar i prisnivån. En pragmatisk ansats är att helt enkelt justera miljöskatten med hjälp av konsumentprisindex, även om detta inte alltid leder till en korrekt justering. Om differentiering av moms uppfattas som ett indirekt styrmedel gäller osäkerhet kring måluppfyllelse i ännu högre grad.

3.3.7 Fördelningseffekter

Såväl administrativa miljöregleringar som ekonomiska styrmedel har effekter på fördelning av inkomster, men också på fördelningen av miljö kvalitet i olika regioner. Styrmedel som inte genererar några intäkter ger inga medel för att kompensera grupper som drabbas av högre kostnader. Intäkter från auktioner av utsläppsrätter och direkta skatteintäkter från miljöskatter kan, åtminstone i princip, användas till att kompensera "förlorarna". Huruvida man bör kompensera förlorarna, och om intäkterna från en auktion/skatt är tillräcklig för att kunna kompensera fullt ut diskuteras i skatteväxlingsutredningens slutbetänkande SOU 1997:11.

En skärpning av miljöpolitiken påverkar inte bara den eller de sektorer som direkt åsyftas. I allmänhet har företag olika möjligheter att vältra över kostnader på konsumenterna och/eller

framåt i förädlingskedjan. Det finns såväl "vinnare" som "förlorare" i denna process. Brännlund & Kriström (1993, 1996) visar t.ex. hur sågverken kan gynnas av en miljöskatt som drabbar massaindustrins klorutsläpp.⁵⁸ Anledningen är att efterfrågan på massaved sjunker, vilket gör det relativt sett mer gynnsamt för skogsägarna att bjuda ut mer sågtimmer. Det ger i sin tur en prissäskning på sågtimmer, som kommer sågverken tillgodo.

Fördelningseffekterna av en riktad momssänkning kräver detaljerade empiriska studier.⁵⁹ Det har inte varit möjligt att här genomföra sådana studier. Vi får därför nöja oss med några allmänna kommentarer.

Även om momssänkning med stor sannolikhet innebär lägre priser för vissa livsmedel, är det rimligt att anta att en sådan sänkning måste finansieras inom ramen för gällande skattesystem. Det innebär att andra skatter måste höjas. Den rimligaste gissningen som går att göra utan närmare empiriska studier är att en sådan reform inte skulle ha några större effekter på inkomstfördelningen. Närmare studier av hur konsumtionen av miljömärkta livsmedel fördelas över t.ex. olika inkomstgrupper kan vara av intresse i framtida utredningar, om fördelningseffekterna skall belysas.

3.4 Differentierad moms som miljöpolitiskt styrmedel

Genom att sänka momsens i slutledet på ekologiska livsmedel stimuleras såväl produktion som konsumtion av sådana produkter. Säg att ett ekologiskt livsmedel är belagt med

⁵⁸ Brännlund, R. & B. Kriström (1993) "Assessing the Impact of Environmental Charges: A Partial General Equilibrium Model of the Swedish Forestry Sector", *Environmental & Resource Economics*, 3, pp 297-312. Brännlund, R. & B. Kriström (1996) "Welfare Measurement in Single and Multimarket Models: Theory and Application", *American Journal of Agricultural Economics*, 78, 157-65.

⁵⁹ För en sammanställning av empiriska studier i denna fråga, se tex Verschuur, G.W. & E.A.P. Well (2001) "Stimulating Organic Farming in the EU With Economic and Fiscal Instruments" Centre for Agriculture and Environment, CLM 503-2001, Utrecht, Nederländerna.

normalskattesatsen och att det är förknippat med en positiv externalitet. Det betyder att det finns ett värde av produktionen som inte avspeglas i marknadspriserna; bonden får inte betalt för positivt värderade miljö tjänster. Den samhällsekonomiskt optimala produktionen är därför större än vad marknadslösningen innebär.

Låt oss vidare anta att det finns ett enkelt samband mellan produktion av ekologiska livsmedel och den positivt värderade externaliteten. Med en väl avvägd sänkning av momsen kan man då nå en marknadslösning som också är samhällsekonomiskt optimal.⁶⁰

Det faktum att en marknadsekonomi består av ett antal sammankopplade marknader, gör att man kan få samma effekter av en sänkt moms som en höjd miljöskatt. Förenklade modeller kan visa att en skatt på en insatsvara (handels gödsel) i sektor x, ger samma realekonomiska effekter som en momssänkning på en konsumtionsvara y. Om miljöproblemet skapas av insatsvaran x, är det dock mycket enklare att helt enkelt beskatta användningen av den. Det är därför inte lämpligt att använda mervärdesskatten som styrmedel, utan det är fördelaktigare att angripa problemet vid källan.⁶¹

3.4.1 Skall förorenaren eller den förorenade betala?

Principen att förorenaren skall betala för negativa externa effekter brukar ofta benämnas PPP (polluter pay principle). Principen är allmänt accepterad och bottnar i en tidigare diskussion av miljösubventioner som förtäckta företagsstöd. I början av 1970-talet var direkta miljösubventioner till företag inte ovanliga.

⁶⁰ Resonemanget bortser ifrån att välfärdsanalys i "andra-bästa" världar, dvs. i ekonomier där det redan finns olika störningar, är mer komplicerad än vad som antyds här. Rent allmänt gäller att man inte nödvändigtvis får en välfärdsökning om man tar bort en störning, i en ekonomi där det redan finns ett antal andra störningar.

⁶¹ Se Baumol, W. och W. Oates (1988) *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge University Press.

En strikt tillämpning av PPP innebär att riktade momssänkningar blir svårare att motivera, därför att man under PPP skall öka kostnaderna för den som är orsaken till problemen. Om valet är mellan att höja skatten på en insatsvara som orsakar miljöproblem, och att sänka skatten på en konsumtionsvara som indirekt minskar samma miljöproblem, är endast det förstnämnda valet förenligt med PPP.

Principen om "den förorenade betalar" ("Victim pay principle" (VPP)) ger (under vissa förutsättningar) precis samma resultat ur effektivitetssynpunkt (inkomstfördelningen blir dock annorlunda). Ett exempel på VPP är om ett land installerar reningsteknologi i ett annat land, för att minska miljöskador som drabbar båda länderna. Svensk installation av reningsteknologi i t.ex. Polen för att minska Östersjöns miljöbelastning kan vara ett exempel (motsvarande miljövinst är sannolikt dyrare om åtgärderna genomförs i Sverige). Ur ett effektivitetsperspektiv är således distinktionen mellan PPP och VPP inte särskilt intressant. Slutsatsen måste dock bli att en momssänkning i miljösyfte knappast kan vara förenlig med PPP.

3.4.2 Finansieringsaspekter

En momssänkning innebär normalt att skatteintäkterna minskar, ett skattebortfall som måste finansieras vid given storlek på den offentliga sektorn. Om man inför en miljöskatt ökar istället skatteintäkterna. Hur dessa skatteintäkter skall användas har livligt debatterats i diskussionen om skatteväxling, se SOU 1997:11.

Resonemangen kring skatteväxling är även relevanta för hur ett skattebortfall skall finansieras. Det förefaller rimligt att söka efter finansieringskällor som skadar ekonomins funktionssätt så lite som möjligt. Eftersom en miljöskatt förbättrar ekonomins funktionssätt (så länge skatten inte överstiger den marginella miljöskadan) bör sådana finansieringskällor övervägas.⁶² Om

⁶² Den s.k. Pigou-skatten kan ibland sättas högre än den marginella skadan, se Sandmo, A: (2001) "Bridging the Tax-Expenditure Gap: Green Taxes and the Marginal Cost of

finansiering sker genom att höja en "störande" skatt finns visst empiriskt stöd för att en höjning av normalskattesatsen ger den lägsta samhällsekonomiska finansieringskostnaden.⁶³

3.4.3 Subventioner på kort och lång sikt

Subventioner kan, precis som skatter, utformas på många olika sätt. Man kan uppfatta en subvention som en negativ skatt, vilket innebär att den ekonomiska analysen av skatter är tillämpbar. Om en subvention införs på en marknad, kommer effekterna av den att skilja sig på lång och kort sikt. Hur stor denna skillnad är beror på hur man definierar "kort" och "lång" sikt. En allmän definition av "lång" sikt är att alla produktionsfaktorer då är rörliga.

Man tänker sig att utbudet är mindre känsligt för prisändringar på kort sikt, därför att det tar tid innan nya produktionsanläggningar kommit i drift, osv. På lång sikt kommer marknaden att anpassa sig så att priset motsvarar genomsnittskostnaden för produktion. Så länge styckkostnaderna är lägre än genomsnittspriset, finns det incitament för nya företag att söka sig in på marknaden. Konkurrensen pressar ned priset till vad det i genomsnitt kostar att producera.

Utformningen av en subvention kan ha betydelse för hur stora utsläppen blir. Man tänkte sig i tidigare miljöekonomisk litteratur att myndigheterna likaväl kunde använda piska som morot för att minska utsläppen; en miljöskatt och en subvention skulle ge samma miljövinster, men fördelningseffekterna blir annorlunda. Baumol och Oates (1988) visade dock att en subvention kan leda till att utsläppen ökar (beroende på hur

Funds", uppsats presenterad på 8th Ulvön Conference on Environmental Economics, Ulvön, 19-21 juni, 2001. (<http://www.sekon.slu.se/~bkr/ulv01sandmo.PDF>). för en översikt av denna litteratur.

⁶³ Se Baumol och Oates (1988, kapitel 14), op. cit.

Se t.ex. NOU 1996:9 "Grönne Skatter - En Politik for bedre Miljø och Høy Sysselsättning" och skatteväxlingsutredningens slutbetänkade SOU 1997:11

subventionen utformas).⁶⁴ Anledningen är att en subvention påverkar lönsamheten hos företag, och antalet företag kan därmed öka. De totala utsläppen, även om de är mindre per anläggning, kan bli högre. Detta principiella resultat är viktigt i den allmänna diskussionen av styrmedels utformning och pekar på de särskilda problem som kan uppstå med subventioner som styrmedel.

Frågan är då om detta resonemang är tillämpligt på en generell sänkning av momsen för en viss varugrupp. Finns det någon risk att miljö kvaliteten blir sämre om man stimulerar konsumtionen av "ekologiska" produkter? De ekologiska frågorna kopplade till miljömärkta livsmedel är föremål för en intensiv debatt, där olika resultat framkommit; några positiva, andra negativa. De långsiktiga effekterna av en momssänkning på miljö kvaliteten ligger dock utanför utredningens uppdrag att bedöma. Den mekanism som beskrivits ovan är av störst intresse när det gäller den allmänna diskussionen kring utformningen av ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken.

3.4.4 Teknisk utveckling och stöd till "späda" branscher

Ett inte ovanligt argument för subventioner är att det finns en annan typ av externalitet än de som hittills berörts, nämligen sådana som är kopplade till teknisk utveckling. Det finns en omfattande litteratur kring ekonomisk tillväxt, där man på senare år särskilt uppmärksammat s.k. endogen tillväxt. Man tänker sig där att marknadsekonomin kan leda till underinvesteringar i utbildning, därför att utbildning ger positiva externa effekter som marknaden inte fångar upp. Ett annat exempel är att högteknologiska sektorer kan generera "spin-off" effekter, i form av tekniska kunskaper som kommer andra branscher tillgodo "utan kostnad". Det kan vara ett skäl till att t.ex. flygvapenindustri ges statliga stöd i olika länder.

⁶⁴ Baumol & Oates (1988), op. cit.

Stöd till s.k. "späda" branscher har länge diskuterats i utrikeshandelsteorin. Etablerade branscher har teknologiska försprång, vilket innebär lägre produktionskostnader. Nya inhemska företag kan få svårt att konkurrera med redan etablerade utländska konkurrenter. Detta resonemang kan ge motiv för tullar men också för andra typer av stöd till späda branscher.

Ett bättre alternativ till tullskydd är dock sannolikt en subvention av den positiva externa effekten, vilket ånyo illustrerar principen att man försöker lösa problemen där de uppstår. Om det finns en positiv externalitet förknippad med en viss konkurrensutsatt teknologi, talar mycket för att man bör subventionera den direkt, snarare än att indirekt påverka konkurrensförutsättningarna via ett handelsskydd.

Det kan vidare finnas inträdes- och etableringshinder som gör att produktionen inte kan bedrivas på en effektiv skala, och den kanske "fastnar" i ett för tidigt utvecklingsstadium utan särskilda stimulanser. Vid ett möte med arbetsgruppen och Ekologiska Lantbrukarna pekade de senare på olika småskalackdelar i ekologisk produktion. Sådana nackdelar är dock inget starkt argument för särskilda stöd ur samhällsekonomisk (effektivitets-) synpunkt. Om marknaden inte är villig att betala vad det kostar att producera varan, är det andra argument än småskalackdelar som motiverar stöd. Det måste finnas ett marknadsmisslyckande, så att marknaden inte klarar av att fånga upp alla relevanta kostnader och intäkter, för att man skall kunna motivera ett särskilt stöd (ur effektivitetssynpunkt).

Det faktum att det i dagsläget finns ett antal miljöstöd till jordbruket bör också vägas in i denna diskussion. Inriktning av miljöstöden till jordbruket har förändrats sedan år 2000 och är idag i större utsträckning fokuserade på småskalighet.

3.4.5 Det gröna företaget och den gröna konsumenten

Vi har idag många exempel på hur företag använder miljökvalitet som ett konkurrensmedel.⁶⁵ Företag försöker vinna marknadsandelar genom reklam, utökad "grön" bokföring⁶⁶ och miljöcertifiering. Vidare är det inte ovanligt att företagens miljöbelastning underskrider myndigheternas krav.⁶⁷ Det finns ett antal möjliga förklaringar. En kan vara osäkerhet om utsläppsteknologin. För att vara "på den säkra sidan" lägger sig företagen rejält under normen, och minimerar risken för böter och "badwill". En annan förklaring är att företagen bedömer att man detta sätt kan tillägna sig en goodwill, som åtminstone på längre sikt kan ge högre vinster.⁶⁸

För att sådana strategier skall vara lönsamma måste konsumenterna vara villiga att betala ev. extrakostnader för "miljöanpassad" produktion. I vissa fall tycks detta vara möjligt, men i andra fall är det svårt att ta ut ett högre pris för "gröna" produkter.

Den utveckling som vi sett i Sverige och i andra länder i termer av miljömedvetna företag och konsumenter reser intressanta frågor när det gäller användningen av miljöpolitiska styrmedel. En optimistisk tolkning skulle vara att marknaden själv klarar av att lösa miljöproblem, helt enkelt därför att konsumenterna efterfrågar en produktion som är förenlig med en långsiktigt hållbar utveckling. En kanske mer realistisk tolkning är att det trots allt i allmänhet är svårt att lösa problem med externaliteter på frivillig basis.

⁶⁵ Se t.ex. Reinhardt, F.L. (1998) "Environmental Product Differentiation: Implications for Corporate Strategy" California Management Review, 40, 4, 43-73.

⁶⁶ Se t.ex. Nyquist, S. (2002) Essays on Environmental Accounting in Annual Reports, Doktorsavhandling, Inst för Skogsekonomi, SLU-Umeå.

⁶⁷ Se t.ex. Boyd, J. (1998) "Searching for the Profit in Pollution Prevention: Case Studies in the Corporate Evaluation of Environmental Opportunities", RFF Discussion Paper 98-30, Resources for the Future, Washington, D.C., USA.

⁶⁸ Se t.ex. Lundgren, T. (2002) "Miljöinvesteringar Lönar sig", Fakta Skog, 1, SLU, och referenserna där.

Ekologisk märkning av produkter ger en signal till konsumenterna att de kan välja en produkt som, enligt märkningssystemet, är mer miljövänlig än andra. Enligt KRAV:s årsredovisning 2001 kan KRAV utläsas som "Konsumenternas Rätt att Välja". Med en enhetlig moms påverkas inte relativpriserna och man styr därför inte heller konsumenternas val i någon särskild riktning. Efterfrågan på ekomat växer för övrigt snabbt. Marknaden har fyrdubblats sedan 1995.⁶⁹

Ett problem som tagits upp i pressen och som också kom fram vid arbetsgruppens möte med KRAV och Demeter är att även om det finns många producenter och många presumtiva konsumenter av miljömärkta livsmedel, så hittar de inte varandra eftersom distributionen i mellanleden inte fungerar tillfredsställande. Det finns t.ex. inte alltid möjlighet för en köttproducent att få slakterier att ta hand om köttet på rätt sätt.

⁶⁹ <http://ekolantbruk.se/PDFer/vaxandemarknad.pdf>

Slutsatser

Arbetsgruppens arbete har mynnat ut i två huvudslutsatser:

Den s.k. likabehandlingsprincipen i EG-rätten innebär att Sverige inte kan införa olika mervärdesskattesatser för miljömärkta (ekologiska) livsmedel och andra livsmedel. En ensidig svensk differentiering bedöms inte kunna utformas så att den blir EG-konform.

Den ekonomiska analysen visar att mervärdesskatten inte är det mest lämpliga miljöpolitiska styrmedlet, bl.a. med hänsyn till instrumentets trubbighet och osäkra kostnadseffektivitet, och till att en differentiering till förmån för ekologiska livsmedel kan sägas gå emot den allmänt accepterade principen om att förorenaren skall betala (Polluter Pay Principle).

I övrigt har ett antal detaljslutsatser formulerats enligt följande:

- Mervärdesskattens allmänna principer innebär att en eventuell momsdifferentiering på livsmedelsområdet måste genomföras i alla produktions- förädlings- och distributionsled.
- Livsmedel som införs till landet måste beskattas på lika villkor som inhemskt producerade livsmedel.
- Det kan inte krävas för sänkt moms att livsmedlen försetts med specifikt svensk miljömärkning.
- En momsdifferentiering måste knytas till de gemensamma EG-reglerna om ekologisk produktion och märkning enligt EG-förordningen 2092/91 om ekologiskt framställda produkter.

- Livsmedel som producerats "ekologiskt", men som av något skäl, t.ex. på grund av kontrollkostnaderna, ej marknadsförs och märkts som sådant, kommer att beskattas högre.
- Restauranger, storkök etc. är en växande marknad för ekologiska livsmedel, men en differentierad mervärdesskatt saknar här helt effekt som styrmedel.
- Det är i vissa fall inte helt klart vad som omfattas av EG-regelverket, och de regler som tillämpas av de svenska kontrollorganen kan i vissa fall omfatta andra varor.
- Avgränsningsfrågorna behöver utredas ytterligare, vid en eventuell momsdifferentiering.
- En differentiering av mervärdesskatten mellan ekologiska och andra livsmedel kan exempelvis, om EG-rätten skulle tillåta det, göras så att mervärdesskatten på de ekologiska livsmedlen sänks till 6 procent, medan momsen för andra livsmedel behålls vid 12 procent.
- Detta skulle medföra en negativ påverkan på statsbudgeten på ca 150 miljoner kronor under genomförandeåret.
- EG-rättens likabehandlingsprincip innebär enligt EG-domstolen hinder mot att liknande och konkurrerande varor behandlas olika, de måste därför ha en enhetlig skattesats.
- Arbetsgruppen bedömer att en ensidig svensk differentiering inte skulle kunna utformas så att den är EG-konform, och tjänstemän vid Kommissionen har framfört att en differentiering inte är förenlig med EG-rätten.
- En nedsättning av mervärdesskatten för ekologiskt producerade livsmedel bör anses vara en generell åtgärd som inte omfattas av de begränsningar som följer av EG-fördragets bestämmelser om statliga stöd.
- Näringslivet och skatteadministrationen kan hantera differentieringar av momssatsen, men detta har sitt pris i

- form av gränsdragningsproblem, ökat informationsbehov, ökat kontrollbehov, m.m.
- För att använda differentiering av mervärdesskatten som ett styrmedel bör det finnas mycket goda skäl, som med marginal kan uppväga de negativa effekterna av ett mer komplicerat skattesystem.
- Gränsdragningsproblemen vid en eventuell sänkning av mervärdesskatten för ekologiska livsmedel kommer sannolikt att bli betydligt större än vad som förekommit vid tidigare differentieringar av mervärdesskattesatserna.
- Riksskatteverket, skattemyndigheterna och Tullverket kan bedömas behöva lägga ner väsentligt större informationsinsatser än vad som är vanligt vid skattesatsförändringar.
- Hanteringskostnaderna för handel och för berörda myndigheter skulle öka, särskilt hanteringen i småbutiker skulle att kompliceras.
- Kontrollen av mervärdesskatten skulle försväras, bl.a. mot bakgrund av gränsdragningsproblemen.
- Den kontroll som får utföras av beskattningsmyndigheterna för att säkerställa att tillämpad mervärdesskattesats är korrekt måste i praktiken bli rent formell.
- Vid arbetsgruppens sammanträden med representanter för producentintressena och handeln har stor tveksamhet visats inför differentiering av mervärdesskatten som ett lämpligt sätt att gynna en miljöanpassning av jordbruket och handeln med ekologiska livsmedel.
- Styrmedel i miljöpolitiken bör baseras på tydliga miljömål. Hur dessa bestäms är inte lika viktigt som att valet av styrmedel relateras till miljö kvalitetsparametrar.
- Prissätt externaliteter så att den samhällsekonomiska kostnaden för konsumtion och produktion synliggörs.
- Miljöproblem bör angripas så nära källan som möjligt.

- Miljöskatter skall sättas i förhållande till den miljöskada som konsumtion/produktion innebär.
- Olika styrmedel har olika egenskaper. Valet av styrmedel bör utgå ifrån en analys av de egenskaper ett givet styrmedel har i en given situation.
- Valet av styrmedel betingas av det underliggande miljöproblemets karaktär. För globala/regionala problem är skattelösningar ofta att föredra. Överlåtbara utsläppsrätter kan också vara effektiva. För lokala problem kan man överväga kombinationslösningar.
- Det finns inga effektivitetsskäl för sektorsvisa miljömål, i de fall man redan infört ett fungerande ekonomiskt styrmedel.
- Intäkter från t.ex. miljöskatter bör användas där de gör störst nytta.
- Det finns få, om några, uppenbara miljöekonomiska fördelar att använda specialdestinerade momssänkningar i svensk miljöpolitik. Moms är ett trubbigt instrument i miljöpolitiken.
- Enligt Polluter Pay principen skall förorenaren betala.
- Varje undantagsregel i skattesystemet ger svåröverskådliga incitament till att utnyttja dessa regler.
- Ett märkningssystem som gynnar en viss varugrupp måste kunna behålla sin integritet på sikt. En viktig fråga är hur man skall förhålla sig till nya produkter.
- Befintliga miljöstöd till jordbruket bör vägas in i diskussionen av en momsdifferentiering.
- Miljökvalitet har kommit att bli ett allt vanligare inslag i företagens strategiarbete. Efterfrågan på miljöanpassade produkter växer också snabbt på vissa områden. Omsättningen på ekomaten har fyrdubblats sedan 1995.