

*Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets  
seminarium den 30 – 31 oktober 2008*

Professor Peter Melz  
Juridisk generalrapportör

## **Inledande synpunkter på de rättsliga aspekterna på icke-fiskala skatter**

Avsikten är att inledningsvis på seminariet ge en överblick/disposition av de rättsliga aspekterna på icke-fiskala skatter. Det är således inte en sammanfattning av nationalrapporter och temarapporter som behandlas senare på seminariet. En sådan sammanfattning kommer istället att göras senare.

### **1 Allmänt**

1. Seminarieämnet är i huvudsak **rättspolitiskt**. Jurister kan bidra till ämnet genom att ange innebörden av relevanta lagregler och ange hur dessa regler fungerar i avseenden som är av rättslig karaktär. Vidare kan anges hur nya regler skall utformas.

Synpunkterna på regelutformningen gäller aspekter som att de har en utformning/struktur som gör att de fungerar konsekvent, att innebörden tydligt framgår (förutsebarhet) och att de även i övrigt är rättsäkra (där inbegripet överensstämmelse med konstitutionen). Skatter med **icke-fiskala syften** har inte till syfte att vara neutrala. **Neutralitets- och likformighetssynpunkter** kan ändå vara relevanta inom ramen för den åsyftade effekten. Exempelvis kan en energiskatt ha till syfte att påverka förbrukningen och/eller formen för energianvändning. I det avseendet är den inte neutral, men däremot bör företag i samma situation behandlas på samma sätt, dvs. likformighet och neutralitet bör föreligga i den dimensionen.

2. Nedan ges i punktform en kort översikt över rättsliga former för att uppnå icke-fiskala syften samt olika rättsliga aspekter som kan anläggas på utformningen av dessa skatter.

## 2 Olika skatteformer för att uppnå icke-fiskala syften

Icke-fiskala syften kan uppnås

- a) inom ramen för skatter vars huvudsyfte är rent fiskalt,
- b) eller genom särskilda skatter.

Ett tydligt exempel på det förstnämnda är progressiva skattesatser för beräkning av inkomstskatten. Inkomstskattelagarna innehåller även många mindre tydliga icke-fiskala regler.

Energi- och miljösyften uppnås i huvudsak genom särskilda skatter. Det utesluter inte att dessa är hybrider i den meningen att rent fiskala syften kan föreligga parallellt med de icke-fiskala syftena.

Rent lagtekniskt finns särskilda lagar med icke-fiskala syften men som effektueras inom ramen för någon huvudform av skatt, främst inkomstskatt. Exempel på det fanns tidigare i Sverige innan inkomstskattereglerna konsoliderades i inkomstskattelagen, då exempelvis vissa fondavsättningsmöjligheter reglerades i separata lagar.

Ett existerande svenskt exempel är och skattereduktionen för hushållsnära tjänster.

## 3 Vad skall påverkas?

Icke-fiskala syften avser antingen att

- att påverka ett bestämt beteende, eller
- att generellt påverka de ekonomiska förhållandena för en viss grupp av skattebetalare.

Inom den **första kategorin** finns skatteeffekter som skall öka eller minska kostnaden för löpande förbrukning (energi, avdrag för hushållsnärätjänster etc.), investeringar (framtunga värdeminskningsskattavdrag för inventarier etc.). Dessa regler bör ha en så precis avgränsning som möjligt, men medför i princip avgränsningsproblem.

Till den **andra kategorin** hör främst skatteregler med breda fördelningspolitiska syften (progressiva skattesatser, differentierade skattesatser för mervärdesskatt, det svenska jobbskatteavdraget).

En **mellankategori** kan anses vara regler som utan anknytning till bestämda transaktioner och beslut medför en lägre/högre beskattning av skattskyldiga med vissa verksamheter. Det gäller främst regler som vill uppmuntra till att bedriva näringsverksamhet (företag). Som ett svenskt exempel kan nämnas de s.k. **3:12-reglerna**. Syftet var och är i princip alltjämt att uppnå neutralitet mellan verksamhet som bedrivs i aktiebolag å ena sidan och å andra sidan egenföretagare och anställda. Reglerna har senare mildrats så att den för många företagare medför en lägre beskattning än för anställda i motsvarande inkomstposition.

Ett mer explicit exempel är att den svenska regeringen nyligen tillsatt en särskild utredning om Skatteincitament för investeringar i mindre företag (Dir. 2008:80).

#### 4 Medlen för påverkan

Slutprodukten för en skattelag är skattebetalning. Beskattningens medel för påverkan av beteende är därför storleken på skatten. Som en egen dimension kan även anges tidpunkten för betalningen av skatten.

Skattens storlek kan påverkas genom olika regler:

Ett **skattesubjekt** kan undantas från beskattning av hela eller delar av sin verksamhet. De undantag som finns gäller främst inkomstskatt för allmännyttiga organisationer, kommuner etc. Det kan anses föreligga icke-fiskala syften, såsom att skatteprivilegier för stöd till undervisning, forskning, sjukvård etc. kan stimulera privata bidrag till vad som primärt är en offentlig uppgift.

Ett **objekt** (intäkt, omsättning, förvärv etc.) kan undantas från beskattning alternativt omfattas av högre beskattning är normalt. Undantagen och lägre skattesatser i mervärdesskattelagen för vissa typer av tjänster och varor är exempel på lägre beskattning. Punktskatter torde oftast motiveras endast av icke-fiskala syften och utgår utöver de generella skatterna. Exempelvis beräknas mervärdesskatt på priser inklusive punktskatter och försäljningsverksamhet beskattas med inkomstskatt.

En förmånligare eller oförmånligare **avdragsrätt** för utgifter kan föreligga. Exempelvis kan lägre krav gälla för avdrag för forskning (svenska regler och eventuellt norska regler om SkatteFUNN ).

En förskjutning av **tidpunkten** för skattemässig redovisning av intäkter eller kostnader kan göra beskattningen förmånligare eller oförmånligare. Oftast torde det vara regler för kostnadsföring som används. Tidigarelagda avdrag kan stimulera till tidigarelagda köp. Medlet torde främst ha användning för stabiliseringspolitik, men är nog numera ovanligt.

Som redan nämnts är **skattereduktionen** ett medel som ofta är ett alternativ till avdrag vid inkomstbeskattningen, när man inte önskar att avdragets värde skall vara högre för höginkomsttagare.

En ändrad **skattesats** påverkar enkelt skattebetalningen men har en generell effekt och är därför endast verkningsfullt för generella fördelningspolitiska och stabiliseringspolitiska insatser.

□ Ovan har gjorts vissa kommentarer om medlens **precision**. Något ytterligare kan sägas om valet mellan olika medel.

Ett vanligt exempel är val av medel för fördelningspolitiska insatser. Exempelvis kan en skattesänkning som avses gälla låginkomsttagare ske på en rad olika sätt:

- högre grundavdrag (dålig precision då skattesänkning når även andra såvida man inte har krångliga avtrappningsregler som ökar margineffekterna)
- lägre skattesats (svårt åtminstone i Sverige då låginkomsttagare inte betalar statlig inkomstskatt)
- lägre mervärdesskattesats på livsmedel o.dyl. (dålig precision då skattesänkningen träffar alla livsmedelskonsumenter)

Vad gäller effekterna och lämpligheten som grund för valet är detta primärt en fråga för ekonomerna (som väl säger att man skall använda bidrag istället för skatter).

## 5 Andra synpunkter på utformningen

Inledningsvis angavs att från ett rättsligt perspektiv gäller i princip att icke-fiskala skatteregler skall utformas med samma krav på kvalitet och legalitet som fiskala skatteregler.

Mest uppenbart är förstås att reglerna skall vara **tydliga och enkla** att förstå. Ibland kan det icke-fiskala ingreppet i en skattelag vara så enkla (skattesatsändring, ökad avskrivningsprocentsats etc.) att det i sig inte är ett problem.

Ibland kan nya regler i ett existerande regelkomplex däremot både i sig vara svårtolkade och samtidigt öka den totala komplexitet i det regelsystemet.

En del icke-fiskala regelkomplex kan vara tekniskt svåra och medföra svåra gränsdragningsfrågor (hushållsnära tjänster).

Likformighet och därav även neutralitet är inte utmärkande för icke-fiskala skatter avseende det syfte som skall uppnås. Däremot finns ingen anledning att de inte skall ha god precision med avseende på de företag etc. som skall drabbas/gynnas.

## 6 Fördelar/nackdelar med att använda icke-fiskala skatter

Det finns andra medel är skatter att uppnå de syften som gäller för de icke-fiskala skatterna. **Bidrag** kan ge samma ekonomiska effekt som skatter och ibland med bättre precision. I vissa fall är **förbud** mot viss aktivitet ett alternativ.

Nedan ges några synpunkter på fördelarna/nackdelarna med att använda beskattningen som medel.

Tillägg i en befintlig skatteform kan öka **komplikationerna** med tillämpningen av den lagen.

Skattemyndigheter som tillämpar en generell lag såsom inkomstskattelagen kan sakna **specialiserad kompetens** om särskilda bedömningar krävs, exempelvis för sjukvårdskostnader.

Det torde å andra sidan oftast vara en **kostnadsfördel** att använda ett befintligt system och en befintlig administration.

Skatteformen kan minska **möjligheten att genomlysa** (transparensen) av åtgärden. Det är i princip en nackdel, men kan ses som en fördel för den som vill genomdriva en förändring utan för stor publik uppmärksamhet.

**Konstitutionella normer** torde sällan hindra icke-fiskala skatteåtgärder. Det kan dock föreligga högre krav på utformningen av regler i en skattelagen än för bidragsformen.

**Statsstödsregler** måste beaktas såväl vid skatte- som bidragsformen.