



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Ajla Topic

Miljöskatter i ljuset av neutralitetsprincipen och bonus-malus-systemet

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Ellika Sevelin

Termin: VT 2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Teori	8
1.6 Disposition	8
2 RELATIONEN MELLAN NEUTRALITETSPRINCIPEN OCH INTERVENTIONISTISKA SKATTEREGLER	10
2.1 Neutralitetsprincipen	10
2.2 Mikro- och makroneutralitet	10
2.3 Neutralitet i syfte att undvika intervention	11
2.4 Hur långtgående är neutralitetsprincipen?	12
2.5 Avsteg från neutralitetsprincipen	13
2.5.1 Ökad samhällseffektivitet genom intervention	13
2.5.2 Intervention på grund av samhällspolitiska skäl	15
2.5.3 Förutsättningar för att avsteg ska kunna göras	15
3 MILJÖSKATTER	16
3.1 Bakgrund och syfte	16
3.2 Miljöskatter och neutralitet	16
3.3 Miljöskatter och externa effekter	18
3.3.1 Fordonsskatt och externa effekter	19
3.4 Fordonsskatten	19

3.4.1	Bakgrund	19
3.4.2	Fordonsbeskattningen idag	20
3.4.2.1	Drivmedlets påverkan på beskattningen	20
3.4.3	Fordonsskattebefrielse och supermiljöbilspremie	21
3.4.3.1	Den femåriga fordonsskattebefrielsen	21
3.4.3.2	Supermiljöbilspremien	22
3.5	Bonus malus	22
3.5.1	Bakgrund	22
3.5.1.1	Regleringen av bonus	23
3.5.1.2	Regleringen av malus	24
3.5.2	Systemets styreffekt och samhällsekonomiska påverkan	26
4	AVSLUTANDE REFLEKTIONER	28
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	34

Summary

In a world where global warming becomes more noticeable each day, legislators are constantly looking for new ways to lessen emissions. Environmental taxes have since the 1990's played an increasingly bigger part in the Swedish taxation system. The purpose of environmental taxes has been to reduce the environmental damages by using taxes as a financial incentive.

Fiscal regulations with interventionistic purposes often contradict the principle of neutrality. The principle is based on the notion that a tax system should be neutral in regards to different courses of action; a tax should not affect an individual's economic choices. An unregulated market where an individual is free to consume according to their own free will is generally regarded as a way to reach optimal economic efficiency. The objective of this paper was to present how environmental taxes are justified in Swedish legislation and how this relates to the principle of neutrality.

The paper concludes that a deviation from the principle of neutrality can be done in favour of revenue neutrality, correction of market imperfections and to accomplish certain social policies. The study also concludes that even though environmental taxes imply less individual neutrality a greater societal neutrality can be attained by introducing them to the fiscal system. If such taxes are used to correct negative externalities and market imperfections such as environmental damage, a greater economic efficiency can be achieved.

Sammanfattning

I en värld där den globala uppvärmningen blir påtagligare för var dag strävar lagstiftare ständigt efter nya sätt att minska utsläppen på. Miljöskatter har sedan 1990-talet spelat en allt större roll i det svenska skattesystemet. Syftet har varit att styra samhället mot en mer hållbar utveckling genom att med ekonomiska incitament minska skador på miljön.

Skatteregler med interventionistiska syften anses ofta strida mot den så kallade neutralitetsprincipen. Principen ger uttryck för att ett skattesystem bör vara neutralt mellan olika handlingsalternativ; en skatt ska inte påverka en individs ekonomiska handlingar. En oreglerad marknad där individen är fri att konsumera enligt sin egen fria vilja anses därför generellt leda till att största möjliga samhällsekonomiska effektivitet uppnås. Målet med arbetet var att redogöra för hur interventionistiska miljömässiga skatteregler motiveras i lagstiftningen och hur detta förhåller sig till neutralitetsprincipen.

I arbetet fastställs att avsteg från neutralitetsprincipen kan göras i förmån för en grön skatteväxling, för att åtgärda marknadsimperfectioner när en verksamhet leder till negativa externa effekter samt för att uppnå vissa samhällspolitiska mål. Det konstateras även att neutralitet inte alltid är det samhällsekonomiskt mest effektiva och att det på grund av detta kan vara påkallat med miljöskatter. Trots att en miljöskatt leder till minskad neutralitet i den individuella beskattningen kan den genom att åtgärda negativa externa effekter höja den samhällsekonomiska effektiviteten och på så sätt även leda till en större samhällsneutralitet.

Förord

Tack till de som ställt upp och som alltid kommer att ställa upp.

Förkortningar

VSL
IFA

Vägtrafikskattelagen
International Fiscal Association

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det svenska skattesystemet tjänar i huvudsak till att finansiera de offentliga utgifterna, vilket benämns som skattesystemets fiskala syfte. Skatter kan emellertid även användas för icke-fiskala ändamål. Dessa typer av regler tillhör den interventionistiska delen av skatterätten och används som instrument för att styra enskilda till ett visst beteende som lagstiftaren anser önskvärt. Dessa skatter grundar sig oftast i specifika politiska motiv så som till exempel miljön.

Problematiken med interventionistiska skatteregler är att dessa anses strida mot den skatterättsliga neutralitetsprincipen, som bygger på tanken att en oreglerad marknad är den mest samhällsekonomiskt effektiva. Trots detta existerar miljöskatter i det svenska skattesystemet. Många av dessa accepteras då målet med en miljöskatt i många fall anses motivera ett avsteg från neutralitetsprincipen.¹ Vägtrafikskattelagens nya bonus-malus-system som träder ikraft i juli 2018 är ett exempel på ett sådant avsteg. Lagstiftaren vill med hjälp av en högre beskattning på bilar med stora koldioxidutsläpp styra individers köp av fordon mot mer miljövänliga bilar.²

Då en interventionistisk skatt är ämnad att styra enskildas handlingsalternativ och därför kan medföra snedvridningar i samhällsekonomin, är det viktigt att införandet av dessa typer av skatter motiveras väl vid lagstiftningsprocessen.³ Med detta sagt är det därför intressant att närmare undersöka hur lagstiftaren motiverar avsteg från neutralitetsprincipen när denne inför miljöskatter.

¹ Se till exempel Lodin m.fl. 2017, s. 3 och Rabe & Hellenius 2011, s. 47.

² Prop. 2017/18:1 s. 398.

³ Se vidare Mutén 1966 s. 48.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med detta arbete är att undersöka hur lagstiftaren motiverar införandet av en miljöskatt samt hur detta förhåller sig till det avsteg från neutralitetsprincipen som en interventionistisk skatt innebär.

För att uppnå detta syfte kommer följande frågeställning att besvaras:

- Hur motiveras interventionistisk miljömässig lagstiftning i skatterätten?

1.3 Avgränsningar

Det svenska skattesystemet innehåller otaliga miljöskatter som alla är intressanta att diskutera ur ett neutralitetsperspektiv. Dessvärre är en sådan omfattande redovisning inte möjlig på grund av arbetets begränsade omfång. Undersökningen har därför avgränsats till att endast omfatta fordonsskatten och bonus-malus-systemet. Vid ett mer omfattande arbete hade det varit intressant att redogöra för fler miljöskatter och om det finns någon skillnad i hur lagstiftarens motivering ser ut beroende på vilka partier som är lagstiftande.

Trots att fordonsskatten och många andra miljöskatter är punktskatter kommer detta faktum inte att beröras närmare i arbetet, eftersom det faller utanför frågeställningen.

Vidare görs även avgränsningar i redovisningen av själva fordonsskatten. Redogörelsen omfattar endast personbilar, vilket gör att husvagnar och lastbilar faller utanför detta arbete. Fokus i undersökningen kommer vidare att ligga på styrningen av konsumentbeteendet hos fysiska personer. En undersökning som även omfattar konsekvenserna för juridiska personer hade varit intressant att genomföra eftersom det till större del är dessa som köper nya bilar, dock finns det inte utrymme att göra detta i det aktuella arbetet.

Flertalet specialregleringar vad gäller saluvagnar, motorcyklar och veteranfordon har medvetet utelämnats. I ett mer omfattande arbete hade en diskussion kunnat föras om till exempel varför veteranbilar är skattebefriade trots att de förmodligen släpper ut större mängder koldioxid än många nyare bilar.

1.4 Metod och material

Arbetet har utförts utifrån en rättsdogmatisk metod där utgångspunkt tagits i rättskälleläran för att utröna vad som är gällande rätt.⁴ Rättskällorna har en hierarkisk indelning, där bland annat lagar har en formell auktoritet medan doktrin har en förhållandevis svagare styrka och istället är att betrakta mer som ett diskussionsunderlag för rättsområdet.⁵

I förevarande arbete krävdes en omfattande utredning av neutralitetsprincipen för att kunna analysera miljöskatters påverkan på neutraliteten i skattesystemet. Eftersom neutralitetsprincipen inte är lagstadgad och inte heller används i rättstillämpningen av miljöskatter utan snarare i lagstiftningsprocessen har främst doktrin och förarbeten kunnat användas. Forskningsläget i den juridiska litteraturen om neutralitetsprincipens roll i skatterätten är inte entydig och argumenten som förs i doktrin har därför vid analysen bedömts utifrån vilken styrka de har.

Roger Persson Österman, docent vid Stockholms universitet och Åsa Gunnarsson, professor vid Umeå universitet, är två av de författare vars argument kring neutralitetsprincipen har fått stort utrymme i detta arbete. Det är främst dessa två som har fört en utförlig argumentation kring neutralitet de senaste 20 åren och används ofta som källor i annan juridisk litteratur, vilket ger ytterligare auktoritet till deras argument. Det finns exempel på fler författare som har diskuterat neutralitet lika utförligt i tidigare doktrin, men

⁴ Kleineman 2013, s. 21.

⁵ Ibid s. 27

eftersom denna diskussion ibland har varit över 40-50 år gammal kändes det naturligt att lägga fokus på Persson Östermans och Gunnarssons forskning som är mer nutida och relevant för dagens rättsläge.

Vid arbetet med miljöskatter var syftet att undersöka hur dessa motiveras i skatterätten samt hur de förhåller sig till neutralitetsprincipen. Det fanns i detta hänseende betydligt fler rättskällor att utgå ifrån. Främst användes lagtext, förarbeten och doktrin. En stor utgångspunkt har tagits i förarbeten och lagtext till vägtrafikskattelagen och det nya bonus-malus-systemet. Det som eventuellt kan kritiseras med detta val av rättskällor är att de i stort sett endast behandlar motiven till fordonsbeskattningen. Mycket av den argumentation som förekommer i utredningen och propositionen till bonus-malus är dock liknande, om inte identisk, med den som förekommer i förarbetena till andra miljöskatter.

1.5 Teori

Då arbetet syftar till att utröna hur miljömässig skattelagstiftning motiveras är det därför naturligt att utgå ifrån neutralitetsprincipen som perspektiv. Detta eftersom miljöskatterna trots att de strider mot neutralitetsprincipen på grund av sitt interventionistiska syfte får en allt större plats i det svenska skattesystemet. I arbetet nämns även en del ekonomiska teorier. Dessa används dock inte i syfte att utreda de rättsekonomiska aspekterna av skatterätten, utan snarare för att göra läsaren införstådd med de faktorer som påverkar utformningen av interventionistiska skatteregler.

1.6 Disposition

Undersökningen inleds med en grundlig genomgång av neutralitetsprincipen i avsnitt 2.1 till 2.4. Därefter diskuteras interventionistiska skatteregler och hur dessa trots avsteg från neutralitetsprincipen kan accepteras i avsnitt 2.5. I de två första delarna av avsnitt 3 presenteras den miljömässiga delen av de

interventionistiska skattereglerna och hur dessa förhåller sig till neutralitetsprincipen. I avsnitt 3.4 till 3.5 går arbetet in i utformningen och motiven bakom fordonsbeskattningen och bonus-malus-systemet, samt vilken effekt det nya systemet kan ha på andra politiska områden i samhället. Slutligen analyseras det material som presenterats utifrån arbetets frågeställning i en avslutande reflektion i avsnitt 4.

2 Relationen mellan neutralitetsprincipen och interventionistiska skatteregler

2.1 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är en icke-lagreglerad grundläggande princip i den svenska skatterätten som innebär att skattesystemet inte ska påverka den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ om dessa är ekonomiskt likvärdiga.⁶ Tanken med neutralitetsprincipen är att ju mer frihet individen har att välja hur denne vill handla, desto högre blir effektiviteten i samhällsekonomin.⁷

2.2 Mikro- och makroneutralitet

Neutralitet i ett skattesystem kan innebära olika saker beroende på vilken nivå begreppet appliceras. Ur ett nationalekonomiskt perspektiv kan dessa nivåer benämnas som makro- och mikroneutralitet. Neutralitet på ett makronivå innebär en strävan efter att minimera effektivitetsförluster i samhällsekonomin. Detta omfattar ett större område än mikroneutralitet som rör neutraliteten i skattskyldigas individuella handlingsalternativ. När den enskildas ekonomiska handlande påverkas på grund av att olika handlingsalternativ som är likvärdiga före skatt inte är det efter att skatt har dragits, föreligger det en brist i mikroneutraliteten. Det är istället eftersträvansvärt att låta den oinskränkta egennyttan hos den skattskyldige vara det avgörande för dennes ekonomiska handlande.⁸

⁶ Lodin, Lindencrona, Melz, Silberberg, Simon-Almedal 2017 s. 48f.

⁷ Persson Österman 2007, s. 32f.

⁸ Gunnarsson 1995, s. 135.

En lägre grad av mikroneutralitet kan potentiellt leda till att den skattskyldiga istället för att utgå ifrån egna konsumtionspreferenser styrs åt att välja det alternativ som ger den bästa skatteeffekten mellan likvärdiga handlingsalternativ.⁹ En minskad mikroneutralitet kan i sin tur även få konsekvenser för makroneutraliteten. Lagstiftning som begränsar enskildas handlingsfrihet riskerar att påverka samhällsekonomin i negativ riktning eftersom en låg mikroneutralitet kan leda till snedvridningar av olika marknader och uppmuntra till skatteplanering. Ju mindre den skattskyldiges beslut påverkas av skattesystemet desto bättre blir fördelningen av resurser till samhällets olika verksamhetsområden.¹⁰ Mikroneutralitet används därför ofta till att åstadkomma makroneutralitet.¹¹

2.3 Neutralitet i syfte att undvika intervention

Neutralitetsprincipen har ett starkt samband med strävan efter att hålla marknaden oreglerad, en tanke som återfinns i den klassiska nationalekonomin där individen står i fokus. Neutrala skatteregler leder till att individens fria val ökar, vilket resulterar i en ökad samhällseffektivitet.¹²

I ett neutralt system ska skatteregler därför inte användas som ett verktyg för att intervensera i olika marknader eftersom det riskerar att påverka samhällsekonomin i negativ riktning.¹³ För att en skatt ska vara så samhällsekonomiskt effektiv som möjligt bör den enligt Sven-Olof Lodin vara neutral.¹⁴

⁹ Persson Österman 2007, s. 49.

¹⁰ Gunnarsson 1995, s. 135f.

¹¹ Person Österman 2007, s. 30.

¹² Ibid s. 33f.

¹³ Ibid s. 32.

¹⁴ Lodin SN 2007, s. 24.

2.4 Hur långtgående är neutralitetsprincipen?

Det råder delade meningar i den juridiska litteraturen om hur långtgående neutralitetsprincipen är och vilken vikt den ska tillmätas i skatterätten eftersom den inte regleras uttryckligt i lag. Det finns de som i litteraturen anser att principen ska användas normativt i skatterätten, medan andra betraktar den mer som en målsättning i skattepolitiken.

Kari Sulo Tikka anser att neutralitetsprincipen bör betraktas som en inducerad princip som kommer till uttryck genom en analys av skattestadganden, rättspraxis och doktrin.¹⁵ Mattias Dahlberg är dock inte av samma uppfattning utan menar att neutralitetsprincipen är för vag för att kunna anses vara en princip. Den ska istället ses som ett mål som lagstiftaren kan sträva efter att nå.¹⁶ Även Robert Pålsson anser att principen snarare ger uttryck för en målsättning att skattereglernas utformning inte ska styra den enskildes ekonomiska handlande än en princip, eftersom full neutralitet inte kommer kunna uppnås förrän all form av skatteplanering upphör vilket inte är realistiskt.¹⁷ Roger Persson Österman delar däremot inte Dahlbergs och Pålssons åsikt utan anser att neutralitetsprincipen de facto används normativt i skattepolitiken i situationer när lagstiftaren söker att hitta lösningar på problem.¹⁸

Osäkerheten kring begreppets auktoritet beror även på att principen används på ett väldigt abstrakt vis enligt Nils Mattsson, vilket leder till att det bara är den som argumenterar för neutralitet som förstår vad denne egentligen menar med att använda begreppet.¹⁹ Persson Österman diskuterar huruvida denna vaghet och osäkerhet med begreppet kan läkas. Trots att det inte går att garantera en ökad samhällseffektivitet med neutrala regler är det ändå att

¹⁵ Tikka SN 2004, s. 656.

¹⁶ Dahlberg SN 2004 s. 665

¹⁷ Pålsson 2003, s. 62

¹⁸ Persson Österman 2007, s. 31.

¹⁹ Mattsson 1988, s. 88.

föredra framför interventionistisk lagstiftning. Interventionistiska skatteregler begränsar skattskyldigas handlingsalternativ och kan därför potentiellt leda till en negativ effekt i form av skatteplanering, vilket skapar problem vid resursallokeringen.²⁰

Åsa Gunnarsson anser att det är naturligt att det saknas en värdebas för vad en neutral beskattning är, eftersom neutralitetsbegreppet fogar sig efter hur marknadsekonomin ser ut. Detta i sig gör inte att neutralitet blir mindre relevant. Precis som Persson Österman lägger hon vikt vid att neutralitetsprincipen som skattepolitiskt mål ändå är en övergripande norm som måste beaktas av lagstiftaren.²¹ Lagstiftaren ska inte skapa skatteregler där rationella skattskyldiga väljer ett handlingsalternativ framför ett annat bara för att slippa beskattning.²²

2.5 Avsteg från neutralitetsprincipen

Trots att det ett flertal gånger i denna framställning framhävts att ett så neutralt skattesystem som möjligt i många hänseenden är eftersträvansvärt, är en helt oreglerad marknad inte möjligt att uppnå.²³ På grund av diverse marknadsimperfectioner behövs ibland regler av intervenerande karaktär.²⁴ Intervention i skatterätten används oftast vid så kallade externa effekter²⁵ och situationer där olika samhällspolitiska mål motiverat en viss typ av interventionistisk skatt.²⁶

2.5.1 Ökad samhällseffektivitet genom intervention

²⁰ Persson Österman 2007, s. 48ff.

²¹ Gunnarsson SN 1998, s. 551f.

²² Gunnarsson 1995 s. 141.

²³ Gunnarsson SN 1998 s. 552.

²⁴ Persson Österman 2007, s. 51.

²⁵ Ibid s. 35.

²⁶ Mattsson 1998, s. 133.

Att en oreglerad marknad inte alltid är den mest samhällsekonomiskt effektiva blir tydligt vad gäller de så kallade externa effekterna.²⁷ En extern effekt är en positiv eller negativ bieffekt som uppstår av att en person använder en vara eller tjänst där konsekvensen av användningen inte drabbar denne direkt, samtidigt som det medför en påverkan på samhällets välfärd. Negativa externa effekter som till exempel miljöföroreningar betraktas rent samhällsekonomisk som ett marknadsmisslyckande eftersom resursallokeringen inte är så optimal som den hade varit utan den negativa externa effekten.²⁸

För att komma till bukt med marknadsmisslyckanden krävs det någon form av intervention. När en interventionistisk skatt används på detta sätt kallas den för en pigouviansk skatt och har sitt ursprung i Pigous uppfattning om att skadliga så kallade externaliteter ska internaliseras i skattesystemet. Genom att den negativa externa effekten internaliseras betalar personen som använt varan ett pris för den negativa bieffekten.²⁹ Om användningen av en vara medför negativa externa effekter kan alltså särskild skatt på varan öka den samhällsekonomiska effektiviteten.³⁰

Marknadsimperfectioner för således ibland med sig situationer då passivitet i beskattningen inte alltid leder till neutralitet. Även om det kan tyckas naturligt att dra en linje mellan dessa två är det inte alltid självklart att det ena kommer leda till det andra. På grund av de negativa externa effekterna kan makroneutralitet i vissa situationer uppnås genom någon form av marknadsintervention. En miljöskatt kan till exempel på detta sätt skapa neutralitet då den ökar effektiviteten i samhällsekonomin genom att prissätta en kollektiv nyttighet.³¹

²⁷ Persson Österman 2007, s. 34.

²⁸ Naturvårdsverket, *Miljöekonomi*: <https://www.naturvardsverket.se/Miljoarbete-i-samhallet/Miljoarbete-i-Sverige/Uppdelat-efter-omrade/Samhallsekonomiska-analyser/Miljoekonomi/>

²⁹ Rosen, Gayer & Abdülkadir 2014, 73ff.

³⁰ Persson Österman 2007, s. 35.

³¹ *Ibid* s. 36.

2.5.2 Intervention på grund av samhällspolitiska skäl

Trots att skattesystemet i huvudsak är till för att finansiera den offentliga sektorn används skatterätten även för icke-fiskala ändamål. Skattepolitik är ett viktigt instrument som lagstiftaren kan använda sig av när denne vill styra samhällsutvecklingen åt ett visst håll.³² Avsteg från neutralitetsprincipen kan göras om ändamålet med den interventionistiska skatteregeln har ett högre värde än neutralitet i beskattningen. Ett exempel på detta är när skatten använts som medel för att befrämja en god miljö.³³

2.5.3 Förutsättningar för att avsteg ska kunna göras

Som tidigare nämnts lämpar det sig inte alltid med en helt oreglerad marknad, vilket leder till att det inte är möjligt att ha en helt neutral beskattning.³⁴ På grund av externa effekter och olika skatterättsliga målsättningar kan till och med skatteregler som innehåller solklara neutralitetsbrister accepteras. Detta eftersom intresset av dessa skatter har en högre dignitet än en bibehållen neutralitet.³⁵

Då ett skattesystem med interventionistiska drag potentiellt kan ha en stor genomslagskraft samhällsekonomiskt bör ändå noggranna analyser och bedömningar av interventionistiska skatteregler göras innan de införs.³⁶ Det är även viktigt att lagstiftaren vid lagstiftningsprocessen är medveten om att en skatt avviker från neutralitetsprincipen samt att avvikelsen är motiverad. Skatteregeln riskerar annars att orsaka snedvridningar som leder till effektivitetsförluster.³⁷

³² Mattsson 1988, s. 133.

³³ Rabe & Hellenius 2011, s. 47.

³⁴ Gunnarsson SN 1998, s. 552 och Persson Österman 2007, s. 51.

³⁵ Kellgren 2005, s. 177.

³⁶ Persson Österman 2007, s. 49.

³⁷ Mutén 1966 s. 48.

3 Miljöskatter

3.1 Bakgrund och syfte

Miljöstyrande skatter fick sitt stora genomslag i Sverige under 1990-talet i samband med skattereformen. Lagstiftaren sänkte skatten på ett flertal beskattningsområden för att göra skattesystemet mer neutralt. I samband med detta infördes koldioxid- och svavelskatt både för att täcka upp inkomstbortfallet till statskassan men också för att minska utsläppen av koldioxid och svavel.³⁸ Att kompensera en sänkt beskattning på ett område genom att införa en miljöskatt brukar kallas för grön skatteväxling. Under åren 1998-2006 genomfördes många sådana skatteväxlingar tack vare miljöpartiet som influerade den dåvarande rödgröna regeringen.³⁹

Miljöskatter tas ut för att styra skattskyldiga till ett visst beteende. Tanken är att priset för en miljöskada som en skattskyldig förorsakar ska synas i varans pris. På detta vis påverkas den skattskyldige till ett visst handlingsval som anses mer önskvärt av lagstiftaren.⁴⁰ Miljöskatter tenderar att vara av icke-fiskal karaktär, eftersom primärmålet med skatterna är att använda dem som styrmedel snarare än som intäkter till den offentliga sektorn. Eftersom intäkterna från dessa typer av skatter är tänkta att minska i takt med den miljöstyrande effekten skatterna får på skattskyldiga lämpar sig en miljöskatt inte som inkomstkälla.⁴¹

3.2 Miljöskatter och neutralitet

Lodin framför att en miljöskatt aldrig kan vara helt neutral om den ska användas som ett styrinstrument för en bättre miljö.⁴² Däremot är det enligt

³⁸ Prop. 1989/90:110 s. 294.

³⁹ Gunnarsson & Eriksson 2017, s. 32.

⁴⁰ Persson Österman 2007, s. 35f.

⁴¹ IFA, s. 17

⁴² IFA, s. 17.

Persson Österman möjligt att en marknadsintervention leder till en högre nivå av makroneutralitet. Genom att få bukt med de negativa externa effekterna kan en miljöskatt förbättra den samhällsekonomiska effektiviteten genom att prissätta en kollektiv nytta.⁴³

Lodin redogör utförligt för miljöskatter och deras relation till neutralitet. Miljöskatter kan diskuteras med utgångspunkt i inkomstneutralitet vilket i sin tur kan delas upp i två delar, skatteväxling och mikroneutralitet.⁴⁴

Vid skatteväxling kompenserar lagstiftaren intäkterna från en miljöskatt med att sänka skatten på andra beskattningsområden. Dessa andra områden behöver inte ha något samband med själva miljöskatten eller träffa just de individer som även träffas av miljöskatten. Miljöskatten är i dessa situationer inte till för fiskala syften och således inte primärt ett medel för att finansiera statlig verksamhet utan är främst ämnad att styra skattskyldiga till ett visst handlingsmönster. Om denna typ av beskattning får viktiga fiskala syften riskerar det att snedvrider de avsedda miljöeffekterna.⁴⁵

Mikroneutralitet är svårt att uppnå vad gäller miljöskatter. Detta eftersom det skulle försvåra miljöskattens effektivitet och substitutionseffekten av en skatt. Det finns inget sätt att uppnå mikroneutralitet på med skatteregler som är ämnade att förändra skattskyldigas handlingsmönster i miljöstyrande riktning. En miljöskatt kommer alltid att påverka den individuella skattebördan för skattskyldiga i situationer där det inte finns andra likvärdiga handlingsalternativ innan skatt.⁴⁶

⁴³ Persson Österman 2007, s. 36.

⁴⁴ IFA, s. 17. Lodin använder uttrycken ”fiscal neutrality”, ”revenue neutrality” och ”tax neutrality” vilket i detta arbete översatts till inkomstneutralitet, skatteväxling respektive mikroneutralitet.

⁴⁵ IFA, s. 17.

⁴⁶ IFA, s. 17ff.

3.3 Miljöskatter och externa effekter

Tidigare i arbetet nämndes de så kallade negativa externa effekterna, där marknaden misslyckas med att fördela samhällets resurser på det mest optimala sättet. När marknadsmisslyckanden rör kollektiva nyttigheter som till exempel ren luft och inte kan härledas till några enskilda aktörer är det svårare rent civilrättsligt att få marknadsaktörer att själva komma fram till den samhällsekonomiskt mest effektiva lösningen. Detta eftersom det på grund av nyttighetens allmänna karaktär är svårt att prissätta den och aktörerna tenderar att underskatta kollektiva nyttigheter.⁴⁷ Ett förbud är inte alltid det bästa alternativet heller. Ett totalförbud av till exempel fordonstrafiken skulle innebära en stor snedvridning då de positiva effekterna av bilar för producenter och konsumenter är större än de negativa effekterna av utsläpp från dessa.⁴⁸

Istället kan skattesystemet användas för att styra skattskyldiga till miljövänligare handlingsalternativ. Många miljöskatter bygger på principen att förorenaren är den som ska betala och hör ihop med tanken om att kostnaden för de externa effekterna ska internaliseras.⁴⁹ Syftet med en miljöskatt är därför att användningen av en vara ska minska, eftersom den miljömässiga vinsten överstiger det som förloras samhällsekonomiskt när produktionen minskar för en vara.⁵⁰ En miljöskatt räknas som en pigouviansk skatt eftersom den internaliserar de externa effekter som uppstår på miljön som orsakas av marknadsaktörer. En vara eller en tjänst belastas då med en skatt som motsvarar priset för den miljöskada produktionen eller användningen innebär.⁵¹

⁴⁷ Persson Österman 2007, s. 36.

⁴⁸ SOU 2016:33 s. 90.

⁴⁹ Person Österman 2007, s. 36.

⁵⁰ SOU 2016:33 s. 92.

⁵¹ Pigou, 2013 s. 187f.

3.3.1 Fordonsskatt och externa effekter

De utsläpp som uppstår från tillverkning och användning av ett fordon är i hög grad att betrakta som negativa externa effekter och därmed ett marknadsmisslyckande. Detta innebär att resursallokeringen inte är så pass optimal som den kan vara. En oreglerad och neutral fordonsmarknad leder till mindre samhällseffektivitet om miljön tas med i beräkningen. Som tidigare nämnt är det svårt att rent civilrättsligt få producenter och köpare att få upp ögonen för de externa effekterna. Därför är en skattereglering ett mycket kraftfullare sätt att försöka ändra beteendet på fordonsmarknaden.⁵²

3.4 Fordonsskatten

3.4.1 Bakgrund

Fordonsskatten var från början specialdestinerad att kompensera för det slitage trafiken orsakade på vägar.⁵³ På sjuttioalet gjordes skatten om och blev istället en inkomstkälla för den offentliga sektorn.⁵⁴ Beskattningen baserades länge på fordonets vikt och beräknades utifrån den så kallade skattevikten.⁵⁵

År 2006 tog Göran Perssons regering fram vägtrafikskattelagen (2006:227) som ersatte fordonsskattelagen från 1988. Fordonsskatten som tidigare enbart varit av fiskal karaktär fick i linje med den gröna skatteväxling som påbörjats på 1990-talet nu även ett miljöstyrande syfte för att få skattskyldiga att välja miljövänligare fordon.⁵⁶

Majoriteten av remissinstanserna som tillfrågats var för införandet av den koldioxidbaserade beskattningen, medan vissa påpekade att koldioxidskatten på drivmedel redan utgjorde ett tillräckligt styrmedel och att betoning bör

⁵² SOU 2016:33 s. 89f.

⁵³ Prop. 1973:94 s. 19.

⁵⁴ Olsson SN 2007, s. 424.

⁵⁵ Prop. 2005/06:65 s. 1 och 91.

⁵⁶ Prop. 2005/06:65 s. 153.

ligga på användandet istället. Regeringen motiverade sin ståndpunkt med att kostnaden för att äga ett fordon påverkar vilket fordon en konsument väljer att köpa, vilket i sin tur påverkar uppsättningen av fordon i ett samhälle på längre sikt. Det framhölls i propositionen att fordonsskatten ska vara budgetneutral, vilket innebär att statens intäkter varken ska öka eller minska som ett resultat av reformen.⁵⁷

3.4.2 Fordonsbeskattningen idag

Idag är det främst fordon som blivit skattepliktiga innan 2006 som beskattas enligt skattevikt.⁵⁸ Övriga skattepliktiga fordon som är av fordonsår 2006 eller senare beskattas enligt ett grundbelopp och ett eventuellt koldioxidbelopp.⁵⁹ Fordonsskatten består således av en fiskal del i form av ett grundbelopp på 360 kronor och en miljöstyrande del på 22 kronor per gram koldioxid som fordonet släpper ut utöver 111 gram koldioxid vid blandad körning. För fordon som kan drivas med alternativa drivmedel är beloppet 11 kronor per gram utsläpp över 111 gram.⁶⁰

3.4.2.1 Drivmedlets påverkan på beskattningen

Det är inte bara storleken på utsläppen vid blandad körning som påverkar beskattningen. En viktig faktor är också vilken typ av bränsle fordonet kan köras med. Vid beskattningen av dieslbilar ska koldioxidbeloppet multipliceras med en bränslefaktor och adderas med ett miljötillägg.⁶¹ Dessas tas ut då dieselfordon tillåts släppa ut mer kväveoxider än bensinfordon och eftersom bränslebeskattningen av diesel dessutom är lägre än den på bensin. Bränslefaktorn och miljötillägget i fordonsskatten gör att skatten i slutändan blir lika stor oavsett om fordonet drivs på diesel eller bensin.⁶²

⁵⁷ Ibid s. 81-86.

⁵⁸ 1 kap. 6 § VSL

⁵⁹ 2 kap. 7 § VSL

⁶⁰ SOU 2016:33 s. 75f

⁶¹ 2 kap. 7§ 2 stycket VSL

⁶² SOU 2016:33 s. 180.

Vad gäller fordon som kan drivas med vissa alternativa drivmedel har dessa ett lägre koldioxidbelopp.⁶³ Anledningen till detta är att koldioxidutsläppen rent generellt blir mindre om fordonet drivs med ett alternativt bränsle, så som etanol eller naturgas.⁶⁴ Denna reglering har fått kritik av bland annat Lodin. Bilar som till exempel kan köras på etanol kan även köras på bensen, vilket leder till att skattskyldiga hellre tankar sina bilar med bensen när etanolpriset blir högre än bensenpriset. Syftet med skattesänkningen för dessa fordon går då förlorad.⁶⁵

3.4.3 Fordonsskattebefrielse och supermiljöbilspremie

För att miljöstyrningen skulle få ännu större genomslag infördes initialt en miljöbilspremie år 2007 där bilägare till miljöbilar hade rätt till en premie om 10 000 kronor. I samband med att förordningen avskaffades 2009 introducerades en femårig fordonsskattebefrielse för att fortsatt stimulera till köp av fler bilar med låga utsläpp. Ett par år senare kom supermiljöbilspremierna med samma miljöstyrande syfte.

3.4.3.1 Den femåriga fordonsskattebefrielsen

I samband med att den gamla miljöbilspremierna från 2007 upphörde att gälla 2009 beslutades det att det även fortsättningsvis behövdes incitament utöver den koldioxidbaserade fordonsbeskattningen för att stimulera inköp av miljöanpassade bilar.⁶⁶

Regleringen av den femåriga skattebefrielsen är tämligen omfattande och innebär, lite förenklat, att vissa fordon befrias från skatt om bilens koldioxidutsläpp inte överstiger ett högsta värde för hur mycket koldioxid fordonet får släppa ut i förhållande till sin tjänstevikt. Detta förutsätter

⁶³ 2 kap. 9 § VSL.

⁶⁴ Prop 2005/06:65 s. 88f.

⁶⁵ Lodin SN 2007, s. 19.

⁶⁶ Finansdepartementet: Skattebefrielse för personbilar med bättre miljöegenskaper, s. 8.

självkärl att bilen även uppfyller övriga krav.⁶⁷ Beräkningsformeln leder paradoxalt till att en tyngre miljöbil tillåts släppa ut mer. Skattebefrielsen blir därför större för de bilar som kvalificerar sig för femårig skattebefrielse och som samtidigt släpper ut mer än 111 gram koldioxid, än vad det är för de lättare bilar som släpper ut mindre. Detta innebär att köpare kan tjäna mer på att köpa en miljöbil med större koldioxidutsläpp.⁶⁸

3.4.3.2 Supermiljöbilspremien

I 1§ förordning (2011:1590) om supermiljöpremie anges att syftet med premien är att främja en ökad försäljning och användning av bilar med låga koldioxidutsläpp. Premien är utformad som en trappa där bilar som släpper ut 0 gram koldioxid får 40 000 kronor och övriga bilar upp till en utsläppsgräns på 50 gram får 20 000 kronor.⁶⁹ I nuläget är det endast rena elbilar och laddhybrider som uppfyller kraven för en supermiljöbil och är berättigade till premien.⁷⁰ Supermiljöbilar är således inte bara berättigade till en femårig skattebefrielse utan också till en supermiljöbilspremie då de släpper ut mindre än 50 gram koldioxid.

3.5 Bonus malus

3.5.1 Bakgrund

I proposition 2008/09:162 var regeringens vision att Sveriges nettoutsläpp av växthusgaser i atmosfären skulle vara lika med noll till år 2050. Där utpekades en fossiloberoende fordonsflotta år 2030 som en prioritering för att kunna förverkliga 2050 års vision.⁷¹

⁶⁷ 2 kap. 11a § VSL.

⁶⁸ SOU 2016:33 s. 77ff.

⁶⁹ 4 § förordning om supermiljöbilspremie.

⁷⁰ SOU 2016:33 79f.

⁷¹ Ibid s. 62.

Den nuvarande regeringen anser att klimatfrågan är en av dess viktigaste frågor.⁷² För att kunna nå dessa miljömål ansåg lagstiftaren att det behövdes en skärpning av den nuvarande fordonsbeskattningen eftersom utsläppen inte minskat tillräckligt snabbt de senaste åren.⁷³ Ett av miljöpartiets vallöfte vid 2014 års val var därför att införa ett bonus-malus-system,⁷⁴ där fordon som släpper ut lägre nivåer av koldioxid premieras genom en bonus medan fordon med högre utsläpp beläggs med en högre skatt (malus). De nya reglerna träder ikraft den första juli 2018 och syftar till att komplettera de mer generella bränsleskatterna för att stimulera till att fler ska köpa fordon med lägre utsläpp.⁷⁵

Bonus-malus-systemet är ämnat att påverka lätta fordon (personbilar klass I och II, lätta bussar och lätta lastbilar med en maximal vikt på 3500 kg) som blir skattepliktiga från och med den 1 juli 2018.⁷⁶ Till skillnad från utredningen som ansåg att även äldre bilar skulle omfattas av bonus-malus omarbetades förslaget till att slutligen endast omfatta nya bilar. Bilar som registrerats före denna tidpunkt kommer fortsatt beskattas enligt det gamla systemet, vilket mötts av blandade reaktioner från remissinstanserna. Ett antal remissinstanser har framfört att en beskattning på endast nyare fordon kommer bromsa upp förnyelsen av fordonsparken istället för att förnya den i en snabbare takt. Lagstiftaren anser dock att eftersom bonus-malus-systemet är ämnat att påverka nybilsinköpen är det mer än självklart att det endast är nya bilar som ska omfattas av systemet.⁷⁷

3.5.1.1 Regleringen av bonus

För att styra konsumentbeteendet mot mer miljövänliga bilar införs förordning (2017:1334) om klimatbonusbilar. Bestämmelsen träder ikraft

⁷² Prop. 2017/18:1 s. 398.

⁷³ SOU 2016:33 s. 138.

⁷⁴ Hemsidan för miljöpartiet de gröna, *Valmanifest 2014*:

<https://www.mp.se/politik/valmanifest2014#1>.

⁷⁵ Prop. 2017/18:1 s. 398.

⁷⁶ *Ibid* s. 400.

⁷⁷ *Ibid* s. 400f.

samtidigt som den förhöjda fordonsbeskattningen och ersätter genom detta förordningen om supermiljöbilar för de bilar som omfattas av det nya bonus-malus-systemet. Bonusen har till skillnad från supermiljöbilspremien utformats som ett linjärt system, där de bilar som släpper ut 0 gram koldioxid erhåller den maximala premien på 60 000. Bonusen minskar för varje gram koldioxid som bilen släpper ut, där den lägsta premien på 10 000 betalas ut till de som har ett fordon som släpper ut högst 60 gram koldioxid.⁷⁸ I samband med att bonus-malus-systemet införs slopas den femåriga skattebefrielsen för de bilar som förvärvas efter den 1 juli 2018.⁷⁹

3.5.1.2 Regleringen av malus

För att åstadkomma en fordonsflotta med lägre utsläpp har nya bestämmelser införts på beskattningssidan också. Det nya bonus-malus-systemet kommer innebära en högre beskattning de tre första åren för de fordon som släpper ut större mängder koldioxid. Summan av koldioxidbeloppet kommer istället för 22 kronor per gram koldioxid utöver 111 gram vara 82 kronor per gram utöver 95 gram upp till 140 gram. Större utsläpp än 140 gram har ett koldioxidbelopp om 107 kronor per gram.⁸⁰

Vid utredningen av bonus-malus slogs det fast att den nuvarande gränsen för koldioxidbeloppet är för hög och att skatten därför inte har en tillräckligt stark styreffekt. För att en fordonsflotta med noll i nettoutsläpp ska kunna bli verklighet måste andelen miljöanpassade fordon öka i en snabbare takt än vad de gör under nuvarande reglering. Utredningen till bonus-malus-systemet ansåg att en gräns på 95 gram är lämplig ur flera avseenden. Utbudet av fordon med utsläpp som ligger mellan 50-95 gram är tämligen begränsat, varför en gräns på 95 gram förväntas inte bara ändra konsumentbeteendet utan även öka produktionen av bilar med lägre utsläpp än 95 gram.⁸¹ Gränsen ansågs även lämplig då EU utfärdat en förordning om att utsläppsgränserna i

⁷⁸ Prop. 2017/18:1 s. 401.

⁷⁹ ibid 410.

⁸⁰ Ibid s. 401.

⁸¹ SOU 2016:33 s. 171.

medlemsländerna ska ligga på 95 gram år 2021, vilket gör att utsläppsnormen redan nu utformas i linje med EU-rätt.⁸²

Att det högre koldioxidbeloppet tas ut under tre år istället för under hela fordonets livslängd beror bland annat på att konsumenter inte i tillräckligt hög grad tar hänsyn till faktorer som sträcker sig över fordonets hela livslängd. En kortare period av malus är därför mer lämplig eftersom styreffekten blir kraftigare om konsumenten måste betala en betydligt högre skatt under en kortare tid.⁸³

Fordon som kan drivas med alternativa bränslen kommer även fortsättningsvis att ha samma beskattning. Bilar som drivs på alternativt bränsle anses fortfarande ha ett stort miljövärde eftersom de kan drivas med lägre utsläpp av koldioxid. En högre fordonsskatt för dessa fordon skulle enligt utredningen medföra en negativ inverkan på miljöstyrningen.⁸⁴ Vad gäller dieslbilar tas bränslefaktorn bort och ersätts med ett bränsletillägg som är oberoende av fordonsskattens storlek. Med ett bränsletillägg istället för en bränslefaktor kommer även lätta dieselfordon med höga utsläpp att beläggas med en höjd malus vid en ökad miljöstyrning, eftersom tillägget är oberoende av skattens storlek.⁸⁵

Bonus-malus-systemet är tänkt att vara utformat så att intäkterna från malusen finansierar bonusen. Den förhöjda skatten är därför inte i första hand ämnad att generera intäkter till det offentliga.⁸⁶ Då regeringen räknar med att intäkterna från malus kommer att minska i takt med att fler väljer bilar med lägre utsläpp kommer systemet förmodligen behöva justeras över tid. Även gränsen för dagens malus kommer att behöva sänkas för fortsatt

⁸² SOU 2016:33 s. 163.

⁸³ Ibid s. 166.

⁸⁴ Prop. 2017/18:1 s. 406.

⁸⁵ Ibid s. 407ff.

⁸⁶ Ibid s. 418f.

miljöstyrning, eftersom fler fordon med lägre utsläpp kommer att produceras och köpas än idag.⁸⁷

3.5.2 Systemets styreffekt och samhällsekonomiska påverkan

Det framgår av förarbeten att det är oklart vilken styreffekt bonus-malus-systemet kommer att få.⁸⁸ Dessutom finns det inte någon närmare analys i utredningen angående vilken kostnad som malusen bör ligga på för att uppnå största möjliga samhällsekonomiska effektivitet. Det saknas därför fortfarande vetenskap om vilken beskattning som leder till optimal resursallokering.⁸⁹ Många remissinstanser har uttryckt oro över bland annat gränserna för bonus och malus och att dessa inte är tillräckligt kraftfulla. Systemet riskerar enligt remissinstanserna att inte ha den styrande effekt som regeringen hoppas på.⁹⁰ Tanken är därför att regeringen ska göra utvärderingar och eventuella nödvändiga justeringar av systemet i ett ganska tidigt skede.⁹¹

Utredningen till bonus-malus-systemet identifierade olika marknadsfaktorer som systemet kan komma att påverka. Ett är att andrahandsvärdet kan bli högre på de bilar som efter tre år inte längre omfattas av den förhöjda beskattningen.⁹² I utredningen var dock utgångspunkten att även bilar som registrerats innan 1 juli 2018 skulle omfattas av det nya systemet, vilket inte blir fallet.⁹³

Bonus-malus-systemet förväntas påverka jämställdheten också. Män äger i dubbelt så stor utsträckning bilar jämfört med kvinnor. Detta innebär att män

⁸⁷ SOU 2016:33 s. 178.

⁸⁸ Prop. 2017/18:1 s. 418f.

⁸⁹ SOU 2016:33 s. 91.

⁹⁰ Finansdepartementet: Skattebefrielse för personbilar med bättre miljöegenskaper, s. 20ff.

⁹¹ Prop. 2017/18:1 s. 418f.

⁹² SOU 2016:33 s. 244

⁹³ Prop. 2017/18:1 s. 400f.

kommer att påverkas av bonus-malus-systemet i större utsträckning än vad kvinnor kommer att göra. Samtidigt är kvinnor i större utsträckning benägna att äga en bil med lägre utsläpp, vilket innebär att kostnaden av den förhöjda fordonsskatten lär bli lägre för kvinnor än för män.⁹⁴ Regeringen beräknar dock att förslaget endast marginellt kommer att öka jämställdheten.⁹⁵

Vad gäller jämställdheten mellan olika inkomstgrupper och regioner har ägandet av en bil starkt samband med en högre inkomst och bosättning på landsbygden. Detta innebär att kostnaderna och fördelarna av ett bonus-malus-system vid ett nybilsköp kraftigare kommer påverka personer med högre inkomst och personer som bor utanför städerna.⁹⁶ Då miljövänliga bilar tenderar att vara relativt dyra skulle detta kunna peka på att höginkomsttagare i större utsträckning lär vara de som köper dessa. Ett prisexempel är Volkswagens klassiska bilmodell ”Golf”, där den billigaste bensindrivna versionen kostar 201 900 kronor och släpper ut 109 gram koldioxid medan den eldrivna kostar 403 900 kronor, vilket är cirka 200 000 kronor mer.⁹⁷

⁹⁴ FOI rapport, genusaspekter på transporter

⁹⁵ Prop. 2017/18:1 s. 422

⁹⁶ VTI rapport, Empiriska analyser av biläggande i sverige.

⁹⁷ Hemsidan för Volkswagen: <https://www.volkswagen.se/sv/modeller/golf.html>

4 Avslutande reflektioner

Miljöskatter är resultatet av lagstiftarens intresse av att styra konsumenter mot ett mer hållbart samhälle med mindre miljöskadlig verksamhet. Att använda skattesystemet som ett styrinstrument för att uppnå en godare miljö står i strid med de intressen neutralitetsprincipen upprätthåller. Det har i undersökningen kunnat identifieras situationer när lagstiftaren kan göra avsteg från neutralitetsprincipen. Något som inte varit fullt lika enkelt att avgöra är hur stor hänsyn lagstiftaren behöver ta till principen när denne väljer att göra dessa avsteg. Detta kan vara bra att utröna innan diskussionen kring miljöskatter fortsätter.

Det råder olika åsikter i den juridiska litteraturen angående hur mycket lagstiftaren måste beakta neutralitetsprincipen vid lagstiftningsprocessen. Det finns ett intresse av neutralitet i beskattning då både mikro- och makroneutralitet anses leda till en effektivare samhällsekonomi. Goda argument för att neutralitetsprincipen ska betraktas som normativ framförs av både Persson Österman och Gunnarsson som lägger stor vikt vid att en avsaknad av neutralitet i beskattningen i större grad riskerar att leda till skatteplanering, snedvridningar och en försämrad resursallokering.

Det som gör att principen kan ifrågasättas som normerande är att den inte är lagstadgad och saknar en värdebas. Att den inte är lagstadgad behöver per se inte betyda att principen är svagare, däremot öppnar neutralitetsprincipens vaghet upp för tolkningar, där den ena kan skilja sig väldigt mycket från den andra. Detta får som konsekvens att argument för och emot att införa en interventionistisk regel kan ha helt olika utgångspunkter av vad neutralitet de facto innebär. Därför anser bland annat Dahlberg att neutralitetsprincipen snarare är en målsättning i skatterätten istället för en inneboende skatterättslig princip. Skulle principen betraktas som ett eftersträvansvärt mål istället för en norm skulle detta leda till att lagstiftare mer godtyckligt kan införa en

interventionistisk regel utan att behöva ta några större hänsyn till neutralitetsprincipen.

Med detta i åtanke känns det mer naturligt att betrakta neutralitetsprincipen som normativ än som endast en målsättning. Eftersom neutralitet oftare leder till en effektivare samhällsekonomi än vad ett interventionistiskt skattesystem gör bör detta också utgöra utgångspunkten vid lagstiftning. Därför ska tröskeln också vara högre för att kunna införa interventionistiska regler i skattesystemet. Risken när lagstiftaren inte behöver förhålla sig till neutralitet är att fler interventionistiska regler som orsakar snedvridningar dyker upp i skatterätten. Den fortsatta analysen bör därför utgå ifrån att neutralitetsprincipen är normativ och att en miljöskatt på grund av detta bör vara noga genomtänkt innan ett avsteg från principen görs.

I undersökningen har det identifierats tre situationer då ett avsteg från neutralitetsprincipen kan anses påkallat. En av dessa är då lagstiftaren genomför en grön skatteväxling. Även om miljöskatten i sig inte är neutral kan den gröna skatteväxlingen användas för att göra andra beskattningsområden som är mer generella till sin natur, så som inkomstbeskattningen, mer neutrala. På så sätt kan en miljöskatt bidra till en ökad samhällsekonomisk effektivitet trots att den i sig själv inte är neutral, samtidigt som den leder till en bättre miljö.

De andra två situationerna då interventionistiska miljöskatter accepteras är när lagstiftaren vill korrigera negativa externa effekter och när denne vill införa en miljöskatt av samhällspolitiska skäl. Dessa två har inte sällan ett samband med varandra, vilket går att se i det nya bonus-malus-systemet. Reglerna i systemet belyser spännvidden mellan de olika intressen och politiska drag som en interventionistisk miljömässig skattelagstiftning kan ha i förhållande till neutralitetsprincipen, eftersom detta är en av de situationer då en neutral beskattning inte är den mest gynnsamma samhällsekonomiskt.

Av undersökningen går det att konstatera att miljöskatter i dagens läge anses som det mest effektiva sättet att åtgärda negativa externa effekter på. Att helt förbjuda fordonstrafik hade kraftigt påverkat samhällsekonomin i negativ bemärkelse på grund av den beroendeställning samhället befinner sig i till transporter. Omvänt lär åtgärder som uppmuntrar konsumenter till att på egen hand välja miljövänliga bilar förmodligen inte påverka särskilt många, eftersom kollektiva nyttigheter inte anses tillräckligt värdefulla. Att internalisera kostnaden för fordonstrafikens utsläpp ger individer ekonomiska incitament till att förändra sitt konsumtionsbeteende.

I bonus-malus-systemet innebär detta ekonomiska incitament ett högre koldioxidbelopp än det som finns i den nuvarande utformningen av fordonsbeskattningen, vilket leder till ännu mindre mikroneutralitet än rådande lagstiftning. Bonus-malus förväntas även påverka fordonsproducenterna eftersom det skapas incitament att producera miljövänligare bilar om efterfrågan ökar. På så sätt internaliseras även en del av de utsläpp som producenterna också står för. Så länge som vinsten av lägre utsläpp är större än kostnaderna som drabbar marknaden på grund av den förhöjda beskattningen kommer bonus-malus-systemet att bidra till en effektivare samhällsekonomi och därför också en högre makroneutralitet.

Problemet med bonus-malus och med miljöskatter i det stora hela är att de ofta är beroende av att konsumentbeteendet förändras, vilket inte sällan är oförutsägbart. Det är förmodligen därför utredningen till bonus-malus inte har lyckats göra en konkret analys av vilken den lämpligaste fordonsbeskattningen för största möjliga samhällseffektivitet är. Denna fortsatta oklarhet vägs dock upp av att lagstiftaren ämnar att följa upp och även justera systemet vid behov.

Att iaktta och förändra interventionistiska regler som för med sig effektivitetsförluster är av stor vikt för att kunna legitimera avsteg från neutralitetsprincipen. Ett exempel på detta är slopandet av den femåriga skattebefrielsen. På grund av beräkningsformeln för denna kunde bilar med

relativt höga utsläpp slippa beskattning i fem år eftersom de per definition räknades som miljöbilar. Att den skattskyldige dessutom tjänade på att köpa tyngre miljöbilar eftersom dessa tilläts släppa ut mer förfelade bestämmelsens miljöstyrande effekt ytterligare. Troligtvis lär samhällseffektiviteten öka av att styrningen nu består i att endast bilar upp till en visst utsläppsgräns premieras och att bilar med höga utsläpp beskattas oavsett bränsleteknik.

Det samhällspolitiska målet med en miljöskatt kan för en lagstiftare vara så pass eftersträvansvärt att neutralitetsprincipen på grund av detta får stå åt sidan. Hur stor plats miljön får i det samhällspolitiska spelrummet beror nästan mer på vem som för närvarande är lagstiftare och vari dennes politiska intressen ligger, än vikten av att korrigera de negativa externa effekterna. Samtidigt har även neutralitet ett samhällspolitiskt värde på grund av den individuella frihet ett neutralt skattesystem innebär. Brister i neutraliteten i skattesystemet leder till skatteplanering, vilket generellt sett inte är önskvärt. Vid en miljöskatt uppmuntras istället skatteplanering, eftersom målet med skatten uppnås på detta vis.

Bonus-malus-systemet ger uttryck för en sådan samhällspolitisk dragkamp. Regeringen nämner till och med i förarbetena att klimatfrågan är en av dess högst prioriterade frågor, vilket i sig torde innebära att större avsteg från neutralitetsprincipen accepteras. Att klimatfrågan är på EUs agenda genom flertalet förordningar tyder också på att ett avsteg från neutralitetsprincipen är ännu mer motiverat eftersom medlemsstaterna har att förhålla sig till EU-rätten före sina egna nationella rättssystem.

Det ter sig ganska naturligt att klimatfrågan är en högt prioriterad fråga i en regering där miljöpartiet sitter, vilket också är samma parti som hade bonus-malus-systemet som vallöfte 2014. Trots detta införs systemet först nu 2018, samma år som det är val. Anledningen till detta torde vara att regeringen inför valet vill visa att de infriat sina vallöften från 2014 för att öka sina chanser att sitta kvar även efter valet i år. Att bonus-malus-systemet införs just nu är således inte bara en produkt av att klimatfrågan utan förmodligen också en

taktik inför valet. Det är inte första gången som en regering tar extra krafttag inför ett val, till exempel infördes VSL också under ett valår. Ett sådant agerande bör dock föregås med en viss försiktighet när det rör sig om interventionistiska skatteregler, eftersom dessa kan ha en stor genomslagskraft i samhällsekonomin.

Bonus-malus påverkar även andra politiska områden. I utredningen konstateras det bland annat att systemet kommer bidra till större jämställdhet i beskattningen mellan män och kvinnor, även om detta endast lär påverka jämställdheten marginellt.

Ett område som desto mer kan komma att påverkas i negativ riktning är jämställdheten mellan de olika inkomstgrupperna. I avsnitt 3.5.2 tas Volkswagens modell "Golf" upp för att belysa prisskillnaden mellan en bensindriven bil och en elbil. I det nya bonus-malus-systemet kommer ägare till en bensindriven golf att betala en koldioxidrelaterad skatt på totalt 3444 kronor under de tre första åren. Motsvarande kommer den eldrivna golfen att kosta 343 900 kronor efter att premien på 60 000 kronor betalats ut. Samma modell kostar fortfarande cirka 150 000 kronor mer endast för att den är utrustad med en annan drivmedelsteknik. Elbilarnas höga priser innebär att höginkomsttagare som från början har råd med elbilar också kommer vara de som tar del av bonusen i större utsträckning. Bonusen är för låg för att även skapa incitament hos individer i lägre inkomstklasser att köpa miljöbilar. Istället kan detta leda till att personer väljer att behålla sina gamla bilar eller köpa en i andrahand vilket resulterar i att den samhällsekonomiska effektiviseringen uteblir. I denna situation går det därför att ansluta sig till remissinstansernas uppfattning om att bonus-malus-systemet bör ha en ännu kraftigare styrning.

Sammanfattningsvis kan sägas att lagstiftaren vid införande av en miljöskatt i regel motiverar avsteg från neutralitetsprincipen genom skatteväxling, marknadsimperfectioner eller miljöpolitiska mål. Gemensamt för dessa är att

de i förekommande fall bör ha en högre dignitet än neutralitetsprincipen, eftersom ett neutralt skattesystem rent generellt är eftersträvansvärt.

Vid en grön skatteväxling används miljöskatter för att befrämja neutralitet i andra områden av skattesystemet och för således med sig neutralitet trots att de minskar mikroneutraliteten i skatterätten. Liknande motiveras miljöskatter som är ämnade att åtgärda negativa externa effekter av att samhällseffektiviteten höjs genom att även beakta de bieffekter olika marknader får på naturen i form av miljöskador. Paradoxalt nog leder en sådan prissättning av kollektiva nyttigheter till makroneutralitet om miljöskatten inte är allt för snedvridande. Slutligen kan lagstiftaren motivera en miljöskatt med ett intresse av att styra samhällsutvecklingen åt ett visst håll. Ett avsteg från neutralitetsprincipen kan göras eftersom intresset av en miljöskatts styrande effekt kan vara så betydelsefullt att det överträffar nyttan med neutralitet. En tillfredställande analys bör dock ligga till grund för miljöskatten som i annat fall riskerar att ha snedvridande verkan och förfela meningen med skatten.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 2016:33 Ett bonus-malus-system för nya lätta fordon.

Propositioner

Prop. 1973:94 Kungliga majestäts proposition om ändringar i vägtrafikbeskattningen m.m.

Prop. 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 2005/06:65 Ny vägtrafikskattelag m.m.

Prop. 2017/18:1 Budgetpropositionen för 2018.

Annat offentligt tryck

Finansdepartementet: *Skattebefrielse för personbilar med bättre miljöegenskaper*, 2009.

Litteratur:

Dahlberg, Mattias: *Om principer vid tolkningen av skattelag – Kommentar till professor Kari S. Tikkas anförande*, Skattenytt, 2004, s. 664-665

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del I*, Sextonde upplagan, Lund, 2017.

Lodin, Sven-Olof: *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, I: Skattenytt, 2007, s. 17-30.

Gunnarsson, Åsa: *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?* I: Skattenytt 1998, s. 550-559.

Gunnarsson, Åsa: *Skatterättvisa*, Uppsala 1995.

Gunnarsson, Åsa & Eriksson, Martin: *Discussion Paper on Tax Policy and Tax Principles in Sweden, 1902-2016*, FairTax WP-Series No.8, Umeå, 2017.

Kellgren, Jan, *Kunskapsutveckling och beskattning. Om den inkomstskatterättsliga behandlingen av aktiebolagens utgifter för kunskapsutveckling*, Stockholm, 2005.

Kleineman, Jan: *Rättsdogmatisk metod*, I: Korling, Fredric, Zamboni, Mauro (red.) *Juridisk metodlära*, Lund, 2013.

Mattsson, Nils: *Neutral inkomstskatt – vad är det?* I: Mellankommunala skatterätten 1929-1988, Uppsala 1988.

Mutén, Leif: *Företagsbeskattningsproblem*, I: Tre skatterättsliga uppsatser. Uppsala, 1966.

Olsson, Stefan: *Miljöskatter i svensk skatterätt*, I: Skattenytt, 2007, s. 419-426.

Persson, Österman, Roger: *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Stockholm, 2007.

Pigou, A. C.: *The economics of welfare*, 4th edition, Hampshire, 2013[1932].

Påhlsson, Robert: *Inledning till skatterätten*, 3 uppl. Uppsala, 2003.

Rabe, Gunnar, & Hellenius, Richard: *Det svenska skattesystemet*, 24 uppl., Stockholm 2011.

Rosen, Harvey S., Gayer, Ted & Civan, Abdülkadir: *Public finance*, 10 ed., global ed., New York, 2014.

Tikka, Kari S, *Om principer vid tolkning av skattelag*, I: Skattenytt, 2004, s. 656-663.

Övrig litteratur:

Carlsson-Kanyama, A. och Åkerström, J: Genusaspekter på transporter, 2011, FOI rapport FOI-R-3292-SE.

Environmental taxes and charges: proceedings of a seminar held in Florence in 1993, during the 47th Congress of the International Fiscal Association (IFA), Boston, 1995

Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Saltsjöbaden i oktober 1983, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, Stockholm, 1984

Pyddoke, R., Empiriska analyser av bilanvändning och biläggande i Sverige, 2009, VTI rapport 653.

Elektroniska källor

Hemsidan för miljöpartiet de gröna, *Valmanifest 2014*: <https://www.mp.se/politik/valmanifest2014#1>. Hämtad 15-05-2018

Naturvårdsverket *Miljöekonomi*: <https://www.naturvardsverket.se/Miljoarbete-i-samhället/Miljoarbete-i-Sverige/Uppdelat-efter-omrade/Samhallsekonomiska-analyser/Miljoekonomi/> hämtad 18-05-2018

Volkswagen: <https://www.volkswagen.se/sv/modeller/golf.html> hämtad 21-05-2018