



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Johanna Antonsson

## Tvetydigt

- En utredning av förhållandet mellan neutralitetsprincipen och regler med beteendeförändrande syfte eller effekt

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: VT 2020

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	4
1.3 Avgränsningar och perspektiv	5
1.4 Metod, material och teori	5
1.5 Forskningsläge	7
1.6 Disposition	7
<b>2 SKATTERÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER</b>	<b>8</b>
2.1 Skatteuttag	8
2.1.1 Syftet med skatt	8
2.1.2 Skattesubjekt och skattebärare	8
2.1.3 Skattebas och skattesats	9
2.1.4 Krav på skattelagstiftning	10
2.2 Rättsprinciper	10
2.2.1 Definition	10
2.2.2 Normativ betydelse	11
2.2.3 Beskattningsprinciper	12
<b>3 NEUTRAL BESKATTNING</b>	<b>13</b>
3.1 Neutralitet	13
3.1.1 Neutralitetsprincipen	13
3.1.2 Varför neutralitet?	13
3.1.3 Hög respektive låg neutralitet	14
3.1.4 Neutralitetsargumentation	15
3.2 Mikro- och makroneutralitet	15
3.3 Intervention	16
3.4 Neutrala skattesystem	18
3.4.1 Ramsay-regeln	18
3.4.2 Likformig beskattning	19

<b>4</b>	<b>BETEENDEFÖRÄNDRANDE REGLER</b>	<b>20</b>
4.1	Beteendeförändring	20
4.2	Inkomstomvandling	20
4.3	Differentierad mervärdesskatt	21
4.4	Grön skatt	22
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>23</b>
5.1	Inledande synpunkter	23
5.2	Inkomstomvandling	23
5.3	Differentierad mervärdesskatt	24
5.4	Grön skatt	25
5.5	Slutsats	25
<b>6</b>	<b>AVSLUTANDE REFLEKTIONER</b>	<b>26</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>27</b>

# Summary

The principle of neutrality is a fundamental principle in tax law. The principle entails that taxation should not control the individual's choice. Despite this, the tax system contains several tax rules with behaviour-altering purpose or effect. The purpose of this paper is to investigate this contradiction. The purpose is achieved by answering the following questions:

1. What is and how does one achieve neutral taxation?
2. How can neutrality be used as an argument for behaviour-altering rules?
3. How can neutrality be used as an argument against behaviour-altering rules?
4. Can rules with a behaviour-altering purpose or effect be neutral?

The paper describes the principle of neutrality as it is presented in the doctrine. The examination shows how the principle of neutrality has different meanings in different contexts. Micro neutrality concerns the impact on the individual, while macro neutrality concerns the effect on social efficiency. Non-intervention is in most cases the most neutral approach. However, in some cases intervention can create higher neutrality. According to the Ramsey-rule special treatment on the basis of elasticity leads to the highest neutrality, but some argue instead that uniform taxation is preferable. The paper also describes three tax rules with behaviour-altering purpose or effect.

The analysis shows how neutrality can be used as an argument both for and against the presented tax rules. The arguments are based on the different forms of neutrality. In summary, each rule can be both neutral and non-neutral depending on the type of neutrality intended, how the rule is considered to create neutrality, and what alternative regulations are available. Therefore, it is important that the reasoning is well supported and includes these factors.

In conclusion, a rule with a behaviour-altering purpose or effect is not per se non-neutral, but not neutral either. In order to answer the question of neutrality, the arguments must be assessed in the individual case and compared with alternative regulation. On a general level neutrality still remains ambiguous to these rules.

# Sammanfattning

Neutralitetsprincipen är en grundläggande skatterättslig princip. Principen innebär bl.a. att beskattning inte ska styra individens val. Trots det innehåller skattesystemet en uppsjö av skatteregler med beteendeförändrande syfte eller effekt. Uppsatsen syftar till att utreda denna motsättning. Uppsatsen ämnar uppnå syftet genom att besvara följande frågeställningar:

1. Vad innebär och hur uppnås en neutral beskattning?
2. Hur kan neutralitet användas som argument för beteendeförändrande regler?
3. Hur kan neutralitet användas som argument emot beteendeförändrande regler?
4. Kan regler med beteendeförändrande syfte eller effekt vara neutrala?

Uppsatsen redogör för neutralitetsprincipen så som den presenteras i doktrin. Redogörelsen visar hur neutralitetsprincipen får olika innebörd i olika sammanhang. Mikroneutralitet tar sikte på skattesystemets påverkan på individen, medan makroneutralitet tar sikte på skattesystemets påverkan på samhällseffektiviteten. Icke-intervention är som utgångspunkt det mest neutrala förhållningssättet, men i vissa fall kan intervention skapa högre neutralitet. Enligt Ramsay-regeln leder särbehandling på grundval av elasticitet till högst neutralitet, men vissa hävdar istället att likformig beskattning är att föredra. Uppsatsen redogör även för tre skatteregler med beteendeförändrande syfte eller effekt.

Analysen visar hur neutralitet kan användas som argument både för och emot de presenterade skattereglerna. Argumenten utgår från de former av neutralitet som presenterats. Sammantaget kan varje regel vara både neutral och icke-neutral beroende på vilken typ av neutralitet som avses, hur regeln anses skapa neutralitet samt vilka alternativa regleringar som finns att tillgå. Det är därför viktigt att argumentationen är väl underbyggd och innefattar dessa faktorer.

Avslutningsvis konstaterar uppsatsen att en regel med beteendeförändrande syfte eller effekt inte i sig är icke-neutral, men inte heller neutral. För att besvara neutralitetsfrågan måste argumenten bedömas i det enskilda fallet och jämföras med alternativ reglering. På en generell nivå förhåller sig neutralitet alltså tvetydigt till dessa regler.

# Förkortningar

IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
LSE	lagen (1994:1776) om skatt på energi
ML	mervärdesskattelagen (1994:200)
RF	regeringsformen (1974:152)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Neutralitetsprincipen reglerar förhållandet mellan beskattning och ekonomiskt handlande. Principen innebär bl.a. att beskattning inte ska styra individens val.<sup>1</sup> Lagstiftaren har sedan skattereformen 1991 använt neutralitet som motiv för en mängd skatteregler<sup>2</sup>, men i många fall saknar neutralitetsargumenten underlag. I doktrin har Hellner lyft hur ett gott underlag är en grundförutsättning för den demokratiska processens framgång. Det är därför anmärkningsvärt att lagmotiven saknar utförliga resonemang avseende neutralitet. Även tidigare skatteforskning beaktar i stor utsträckning inte fundamentala ekonomiska förhållanden och lämnar påståenden om neutralitet utan ifrågasättande.<sup>3</sup> Grunden för neutralitetsargument är därför av intresse att utreda.

Det svenska skattesystemet innehåller regler med uttalat syfte att förändra individers beteende, t.ex. koldioxidskatt.<sup>4</sup> Det innehåller även regler utan sådant syfte men med sådan effekt. Vid första anblick står dessa regler i direkt strid med neutralitetsprincipen, men ändå finns en uppsjö av dem i vårt skattesystem. Motsättningen ger skäl att utreda varför det förhåller sig på detta vis.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsen syftar till att utreda förhållandet mellan neutralitetsprincipen och skatteregler med beteendeförändrande syfte eller effekt. Syftet omfattar en utredning av hur neutralitet kan användas som argument för och emot regler med sådan karaktär. Uppsatsen illustrerar den teoretiska argumentationen genom regler hämtade ur gällande rätt. Uppsatsen ämnar uppnå syftet genom att besvara följande frågeställningar:

1. Vad innebär och hur uppnås en neutral beskattning?
2. Hur kan neutralitet användas som argument för beteendeförändrande regler?
3. Hur kan neutralitet användas som argument emot beteendeförändrande regler?
4. Kan regler med beteendeförändrande syfte eller effekt vara neutrala?

---

<sup>1</sup> Rabe & Hellenius 2010, s. 47.

<sup>2</sup> Se bl.a. prop. 2002/03:96 s. 73 f.; prop. 2005/06:40 s. 38.

<sup>3</sup> Persson Österman 1997, s. 52.

<sup>4</sup> Rabe & Hellenius 2010, s. 31.

## 1.3 Avgränsningar och perspektiv

Med hänsyn till uppsatsens begränsade omfång innehåller den ett antal avgränsningar. Endast sådant som är av direkt relevans för syftet och frågeställningarna faller inom avgränsningen.

Uppsatsen fokuserar på den juridiska sidan av neutralitetsforskningen och berör endast kort begreppets betydelse inom den nationalekonomiska forskningen. Avgränsningen är inte fullständig på grund av svårigheten att förklara det juridiska neutralitetsbegreppet särskilt från det ekonomiska. Uppsatsen presenterar de mest oumbärliga ekonomiska antagandena, men saknar en kritisk diskussion av dessa. Endast efterfrågans priselasticitet faller inom avgränsningen.

Mikro- och makroneutralitet är de nivåer av neutralitet som faller inom avgränsningen eftersom de är av störst relevans för neutralitetsargumentationen i doktrin. Det hade varit intressant att utreda neutralitet ur ett internationellt perspektiv, men det faller tyvärr utanför avgränsningen.

Uppsatsen utgår från beskattning ur lagstiftarens perspektiv eftersom lagstiftaren primärt använder och är mottagare av neutralitetsargument. Valet utgör en avgränsning eftersom uppsatsen saknar utrymme för fler perspektiv. Fokus är därför användning av neutralitetsprincipen på lagstiftningsnivå och inte lagtillämpningsnivå. Perspektivet avgör även vad som är positivt respektive negativt. Låga skatteintäkter och skatteplanering är negativt. Höga skatteintäkter och hög samhällseffektivitet är däremot positivt. Av förenklingsskäl betraktas all skatt som inkomster för det allmänna, oavsett om det avser statlig eller kommunal skatt. Fokus är inkomsterna, där samhällseffektivitet mäts i transaktioner i skattebasen.

Det är naturligt att applicera ett rättviseperspektiv på beskattning. Rättvisebegreppet innehåller en komplexitet som analysen berör i viss mån. Uppsatsen saknar dock en närmare analys av utrymmesskäl.

## 1.4 Metod, material och teori

Uppsatsens syfte nödvändiggör dels en redogörelse för neutralitetsprincipens innehåll och innebörd, dels en redogörelse för regler med beteendeförändrande syfte eller effekt. Syftet tar sikte på skriven och oskriven rätt, jag har därför sökt svar i rättskällorna.



Med beaktande av mitt tillvägagångssätt har jag ansett att den rättsdogmatiska metoden är mest lämplig. Eftersom uppsatsens syfte innefattar att fastställa neutralitetsprincipens innebörd i gällande rätt är metoden en naturlig utgångspunkt. Metoden innebär att författaren fastställer och tolkar gällande rätt utifrån de etablerade rättskällorna. Författaren utreder och undersöker därför uppsatsens syfte och frågeställningar i lag, förarbeten, praxis och doktrin.<sup>5</sup> Den juridiska argumentationen är dessutom central för den rättsdogmatiska metoden. Hur bunden argumentationen är vid rättskällevärdet beror på regeln i fråga och hur utvecklad den är.<sup>6</sup>

I enlighet med den rättsdogmatiska metoden har jag sökt svar i rättskällorna. Grundläggande skatteteori har jag sökt i doktrin och rättsvetenskapliga artiklar. Neutralitetsprincipens innehåll och innebörd har jag främst sökt i doktrin, eftersom principen inte är lagfäst. Självklart har jag sökt lagstiftningsmotiv i förarbeten och skatteregler i lag. På grund av uppsatsens avgränsning till lagstiftningsnivå har jag inte inkluderat praxis.

Uppsatsen redogör för ett antal skatteregler med beteendeförändrande syfte eller effekt för individer. Med regler avses lag. Med beteendeförändring avses ett av individen förändrat handlingsmönster från en tidpunkt till en annan. Definitionen är min egen. Av pedagogiska skäl har jag placerat en mer utförlig förklaring i avsnitt 4.1, trots att detta kapitel i övrigt är redogörande. Med individer avses såväl fysiska som juridiska personer.

Urvalet av regler har skett med avsikt att de ska utgöra exempel i analysen. Jag har därför sökt regler inom flera delar av skattesystemet med olika syften och funktion för att visa på neutralitetsprincipens räckvidd. Uppsatsen presenterar reglerna i den mån syftet kräver. Detaljreglering är därav inte relevant, utan lagstiftarens syfte och regelns innebörd är primärt intressant. Jag har dessutom sökt regler som åskådliggör olika neutralitetsargument. Analysen saknar utrymme för en redogörelse av alla neutralitetsargument i förhållande till samtliga regler. Ett urval har därför gjorts för att illustrera en mångfald av argument. Argument som presenteras i förhållande till en regel kan användas även i förhållande till resterande regler, även om det inte framgår av analysen.

Utgångspunkten för den ekonomiska teori som uppsatsen presenterar är det som Persson Österman benämner ”klassisk nationalekonomi”<sup>7</sup>. De svar jag inte funnit i rättskällorna har jag sökt i material som doktrin hänvisar till.

---

<sup>5</sup> Sandgren 2005, s. 649; Kleineman 2018, s. 21.

<sup>6</sup> Kleineman 2018, s. 28.

<sup>7</sup> Persson Österman 1997, s. 33.

## 1.5 Forskningsläge

Moëll och Pålsson behandlar grundläggande skatterättsliga utgångspunkter samt skatterättsliga principer och deras normativa betydelse. Skattenytt höll 2004 en konferens om beskattningsprinciper och publicerade därefter flera artiklar på området.

Gunnarsson sammanfattar neutralitetsprincipen och den ekonomiska teorin kring neutralitetsprincipen i förhållande till skatterättvisa. Detsamma presenterar Persson Österman i förhållande till kontinuitetsprincipen.

Tjernberg diskuterar neutralitetsprincipen i förhållande till de s.k. 3:12-reglerna. Alhager (numera Kristoffersson) diskuterar neutralitetsprincipen i förhållande till mervärdesskatt.

Denna uppsats avser bidra med en analys av neutralitetsprincipen i förhållande till skatteregler med beteendeförändrande syfte eller effekt. En sådan analys bör tydligare åskådliggöra neutralitetsprincipens användningsområde.

## 1.6 Disposition

Den fortsatta framställningen har följande disposition. Kapitel 2 beskriver skatterättsliga utgångspunkter, detta utgör den ena änden av den röda tråd som löper genom uppsatsen. Kapitlet utgör grunden för den fortsatta utredningen. Kapitel 3 beskriver neutralitetsprincipens innehåll och innebörd samt hur neutralitet kan användas som argument i lagstiftningsarbete. Kapitel 4 innehåller ett urval av regler med beteendeförändrande syfte eller effekt, detta kapitel utgör basen för analysen. Kapitel 5 innehåller en analys av hur neutralitetsargumenten i kapitel 3 kan användas vid argumentation för och emot reglerna i kapitel 4. Kapitel 6 presenterar mina avslutande reflektioner.

# 2 Skatterättsliga utgångspunkter

## 2.1 Skatteuttag

### 2.1.1 Syftet med skatt

Den vedertagna definitionen av skatt är tvångsbidrag från individ till det allmänna utan direkt motprestation.<sup>8</sup> Skattens primära funktion är att finansiera den offentliga hushållningens utgifter, detta är skattens fiskala syfte. Gunnarsson identifierar därutöver ett antal andra funktioner med vilka det följer andra syften. Dessa är skattens funktioner som styrinstrument, som anpassningsfaktor i ekonomin samt som påverkan i den internationella utvecklingen.<sup>9</sup> Hon menar att dessa skilda funktioner och syften bidrar till att skatterätt är ett rättsområde hårt präglad av politiska ställningstaganden.<sup>10</sup>

Inkomstskatt och mervärdesskatt har primärt fiskala syften.<sup>11</sup> Punktskatt syftar däremot i huvudsak till att påverka konsumtionsmönster genom att styra bort från negativt värderad konsumtion.<sup>12</sup>

### 2.1.2 Skattesubjekt och skattebärare

Den som lag eller annan författning anger som skattskyldig är skattesubjekt. Den som skatt belastar i form av minskad konsumtionsmöjlighet är skattebärare. Ofta är skattesubjekt och skattebärare samma individ, men inte alltid. Om lagstiftaren avser att skattesubjekt och skattebärare ska vara samma individ är det en direkt skatt. Men om lagstiftaren avser att skattesubjekt och skattebärare ska vara olika individer är det en indirekt skatt.<sup>13</sup>

Inkomstskatt är en direkt skatt. Mervärdesskatt är däremot en indirekt skatt.<sup>14</sup> Den indirekta beskattningen uppstår genom övervältring, vilket sker på följande vis. Beskattning sker i samtliga led i förädlingskedjan från råvara till slutprodukt. Varje led skapar ett mervärde och är skattskyldig för skatt på

---

<sup>8</sup> Gunnarsson 1995, s. 15.

<sup>9</sup> Gunnarsson 1995, s. 15 ff.

<sup>10</sup> Gunnarsson 1995, s. 18.

<sup>11</sup> Persson Österman 1997, s. 37; Kleerup m.fl. 2020, s. 24.

<sup>12</sup> KPMG 2013, s. 427.

<sup>13</sup> Rabe & Hellenius 2010, s. 40.

<sup>14</sup> Kleerup m.fl. 2020, s. 19.

detta mervärde. Skatten motsvarar differensen mellan utgående och ingående mervärdesskatt. Differensen kan vara positiv eller negativ, det första innebär beskattning och det senare återbetalning.<sup>15</sup> Alla led betalar således in en del av mervärdesskatten, men den belastar slutligen konsumenten som en del av försäljningspriset.<sup>16</sup> Punktbeskattningen är likartat konstruerad, ett fåtal individer är skattesubjekt och konsumenten är skattebärare. Skattskyldiga är ofta tillverkare, införare eller återförsäljare. Skattskyldighet uppstår dock först vid försäljning till icke-skattskyldig, varför beskattning endast sker i ett led.<sup>17</sup>

Alla individer kan som utgångspunkt vara skattesubjekt, såväl juridiska som fysiska. Vissa associationsformer är dock undantagna. Att varje skattesubjekt beskattas för sig medför s.k. ekonomisk dubbelbeskattning. Det innebär att inkomster som förvärvats i aktiebolag beskattas två gånger: en gång hos bolaget i inkomstslaget näringsverksamhet och en gång hos ägaren i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet.<sup>18</sup>

### 2.1.3 Skattebas och skattesats

Skattebas är skatteunderlaget och skattesats är storleken på skatten. Tillsammans avgör de den totala skattens storlek. Skattereformen 1991 innebar bredad skattebas och sänkt skattesats.<sup>19</sup> Statsbudgeten beräknar skatteinkomster på skattebaserna arbete, kapital och konsumtion.<sup>20</sup> De består i allmänhet av transaktioner.<sup>21</sup> Skattesatsen är differentierad inom både inkomst- och mervärdesskattningen. Skattesatsen inom inkomstbeskattningen är dessutom både progressiv och proportionell.<sup>22</sup>

Inkomstskatt beskattar inkomst av tjänst, näringsverksamhet och kapital. Två faktorer avgör inkomstbegreppets omfattning: vad som är en skattepliktig inkomst och när en skattepliktig inkomst uppstår.<sup>23</sup> De tre inkomstlagen avgör respektive skattepliktig inkomst och relevant tidpunkt. Mervärdesskatt och punktskatt beskattar konsumtion. Mervärdesskatt är en generell konsumtionskatt till skillnad från punktskatt som avser särskilda varor och tjänster.<sup>24</sup>

---

<sup>15</sup> Ds 2002:51, s. 22 f.

<sup>16</sup> Jfr. Ds 2002:51, s. 24.

<sup>17</sup> KPMG 2013, s. 427.

<sup>18</sup> Tjernberg 2018, s. 15.

<sup>19</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 12.

<sup>20</sup> Jfr. bet. 2019/20:FiU1, s. 63.

<sup>21</sup> Persson Österman 1997, s. 52.

<sup>22</sup> Rabe & Hellenius 2010, s. 43.

<sup>23</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 32 ff.

<sup>24</sup> Ds 2002:51, s. 21.

## 2.1.4 Krav på skattelagstiftning

Hellner förklarar hur ett gott beslutsunderlag är en grundförutsättning för den demokratiska processens framgång. Utan ett sådant underlag finns risk för snedvridning. Han menar att både argumentationen och den färdiga lagstiftningen måste ge klara besked om vad som gäller. Dock är kraven inte lika stränga vid skattelagstiftning jämfört med bl.a. central straffrättslig lagstiftning. Argumentation till förmån för skatteregler bör dock vara logiskt hållbar och realistisk. Den får inte utgöra en fasad för andra överväganden.<sup>25</sup>

Lodin uppmärksammar hur bieffekter uppstår vid sidan av skattens primära syfte och menar att kraven på lagstiftningens utformning och tekniska kvalitet därför blivit högre.<sup>26</sup> Lodin framför flera kriterier skattelagstiftning bör uppfylla för att ge önskade bieffekter, uppsatsen presenterar ett urval. *Effektivitet*, vilket handlar om förhållandet mellan mål och måluppfyllelse. *Legitimitet*, vilket handlar om medborgarnas upplevelse av skatten. *Förutsebarhet och rättssäkerhet*, vilket handlar om grundläggande krav på tydlighet. *Likformighet och neutralitet*, vilket handlar om systemets effektivitet och systematik.<sup>27</sup>

## 2.2 Rättsprinciper

### 2.2.1 Definition

Det finns ingen av alla erkänd definition av begreppet rättsprincip. Framställningen nedan innehåller en sammanställning av definitioner ur doktrin. Definitionerna är till stor del samstämmiga, i de delar åsikter eller förklaringar skiljer sig anmärks det särskilt.

Rättsprinciper är som utgångspunkt ingen homogen grupp, men det finns en mening i att betrakta dem så baserat på ursprung och normativ betydelse.<sup>28</sup> Rättsprinciper är grundläggande satser eller grundregler med en viss funktion. Funktionen är t.ex. att sammanhålla rättssystemet.<sup>29</sup> Dahlberg menar att det i begreppet ”princip” ingår en allmän och grundläggande karaktär. Principer är tillämpliga inom flera rättsvetenskapliga discipliner och har en vidsträckt relevans.<sup>30</sup>

---

<sup>25</sup> Hellner 1991, s. 482 f.

<sup>26</sup> Lodin 2007, s. 477.

<sup>27</sup> Lodin 2007, s. 478–484.

<sup>28</sup> Pahlsson 2007, s. 30 f.

<sup>29</sup> Tikka 2004, s. 656.

<sup>30</sup> Dahlberg 2004, s. 664.

Dworkins gränsdragning mellan principer och normer repeteras flitigt inom rättsvetenskapen. Gränsen går vid tillämpningen. Principer kan tillämpas i viss mån medan normer kan tillämpas fullt ut eller inte alls.<sup>31</sup> Pålsson utvecklar gränsdragningen med beskrivningen att principer är skäl eller argument som talar i en viss riktning men inte nödvändigtvis ger ett slutligt avgörande.<sup>32</sup> Moëll förklarar hur normer utgör gränser mellan det påbjudna respektive förbjudna och det icke-påbjudna respektive icke-förbjudna.<sup>33</sup> Hon menar att rättsprinciper däremot har karaktären av ideal, medan Dahlberg menar att de har karaktären av mål.<sup>34</sup> Oavsett benämning utgör de optimeringspåbud, som anger ett önskat läge som kan förverkligas gradvis.<sup>35</sup>

## 2.2.2 Normativ betydelse

Rättsprinciper existerar på flera nivåer i rättskälleläran och kan därmed ha olika normativ betydelse. Rättsprinciper finns i författning, förarbeten, praxis och doktrin. Tikka delar in dem i legala och inducerande. Den första gruppen har direkt stöd i lag. Den andra gruppen framträder vid systematisk analys av skattelagstiftning, i rättspraxis eller i skatterättslig forskning.<sup>36</sup>

Pålsson gör en uppdelning mellan rättsprinciper med motiverande respektive tillämpande funktion. Den första gruppen har normativ betydelse som motiv vid lagstiftning. Den andra gruppen har normativ betydelse i rättstillämpningen. Gränsen är dock inte strikt och principer kan ha båda funktionerna.<sup>37</sup> Alhager gör en liknande uppdelning, avseende just neutralitetsprincipen, mellan betydelse *de lege ferenda* och *de lege lata*. I det första hänseendet utgör principen argumentation för lagstiftningens utformning. I det andra hänseendet utgör principen gällande rätt.<sup>38</sup> Tikka menar att genom rättsprinciper kan den skatterättsliga argumentationen bli mer rationell och systemet mer sammanhängande. Det finns därför ett allmänt behov av principer, men behovet ökar också i samband med ökad komplexitet.<sup>39</sup>

---

<sup>31</sup> Tikka 2004, s. 656.

<sup>32</sup> Pålsson 2007, s. 28 f.

<sup>33</sup> Moëll 2003, s. 18.

<sup>34</sup> Dahlberg 2004, s. 665; Moëll 2003, s. 19.

<sup>35</sup> Moëll 2003, s. 19.

<sup>36</sup> Tikka 2004, s. 657; Pålsson, 2007, s. 32.

<sup>37</sup> Pålsson 2007, s. 34.

<sup>38</sup> Alhager 2001, s. 23.

<sup>39</sup> Tikka 2004, s. 663.

## 2.2.3 Beskattningsprinciper

För uppsatsens vidkommande är ett antal rättsprinciper av betydelse utöver neutralitetsprincipen. Principerna utgör dels krav på lagstiftning, dels utgångspunkter för skattesystemets systematik. Argumentation för och emot regler måste ta hänsyn till dessa krav och utgångspunkter. Av principernas karaktär som optimeringspåbud följer att avvägningen i vilken mån en princip kan förverkligas sker i förhållande till andra principer. För att läsaren ska få full förståelse för redogörelsen och analysen är det därför viktigt att inledningsvis redogöra för vissa skatteprinciper utöver neutralitetsprincipen.

*Likhetsprincipen* är en legal princip som framgår av 1 kap. 9 § RF. Principen innebär att alla är lika inför lagen och är förbunden med krav på rättssäkerhet.<sup>40</sup> Pålsson menar att principen innebär att relativt lika och jämförbara fall ska behandlas lika. Likhets- och jämförbarhet är sociala konstruktioner vars innehåll kan variera.<sup>41</sup> Det är därför svårt att generellt definiera principens praktiska innebörd.

En annan princip av relevans är *likformighetsprincipen* som innebär att beskattning i möjligaste mån ska vara rättvis och likformig. På ett övergripande plan ska fördelningen av skatt vara rättvis mellan samhällsmedlemmarna. På ett detaljplan ska beskattningen se likadan ut för alla i samma ekonomiska och sociala situation.<sup>42</sup>

*Skatteförmågeprincipen* föreskriver fördelning av skattebörda i relation till skatteförmåga.<sup>43</sup> Därav är skatteförmåga en förutsättning för skattebörda. Den skattskyldiges inkomst avgör dennes skatteförmåga och därmed skatteuttaget.<sup>44</sup> Genom val kan individen i viss mån själv påverka skatteförmågan, t.ex. storlek på lön och tidpunkt för kapitalvinst. *Intresseprincipen* innebär däremot att grunden för fördelning av skattebörda är individens intresse eller nytta av den samhälleliga verksamheten.<sup>45</sup> Båda fördelningsprinciperna är inkluderade i det svenska skattesystemet, den förstnämnda i störst utsträckning.<sup>46</sup>

Till sist är *den socialpolitiska beskattningsprincipen* relevant att nämna. Principen innebär att beskattning ska medföra omfördelning av inkomster. Skatten är ett verktyg för att korrigera orättvisa.<sup>47</sup>

---

<sup>40</sup> Tikka 2004, s. 659.

<sup>41</sup> Pålsson 2004, s. 674.

<sup>42</sup> Rabe & Hellenius 2010, s. 46.

<sup>43</sup> Tikka 2004, s. 660.

<sup>44</sup> Persson Österman 1997, s. 40.

<sup>45</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 30.

<sup>46</sup> Jfr. Rabe & Hellenius 2010, s. 44.

<sup>47</sup> Rabe & Hellenius 2010, s. 45 f.

# 3 Neutral beskattning

## 3.1 Neutralitet

### 3.1.1 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen reglerar förhållandet mellan skattelagstiftning och ekonomiskt handlande. Beskattningen ska vara neutral i förhållande till alternativa handlingar och inte styra valet.<sup>48</sup> Andra faktorer ska istället vara avgörande.<sup>49</sup> När individen väljer mellan två likvärdiga alternativ bör beskattningen vara oberoende valet. De handlingsalternativ som är likvärdiga före skatt ska vara det även efter.<sup>50</sup> Neutralitetsprincipen är en inducerande princip som framträder vid systematisk analys av skattelagstiftning, i rättspraxis och i doktrin.<sup>51</sup> Principen är central i det svenska skattesystemet men har inte fått fullt genomslag.<sup>52</sup> Enligt Mutén måste dock avvikelser från neutralitetsprincipen vara medvetna och särskilt motiverade för att inte riskera produktivitetssänkande snedvridningar.<sup>53</sup>

### 3.1.2 Varför neutralitet?

Neutralitetsprincipen är en ekonomisk princip som syftar till att främja samhällseffektiviteten. Principen bygger på idén att människan handlar ekonomiskt rationellt och antagandet att sådant handlande höjer samhällseffektiviteten. Därav följer att större utrymme för ekonomiskt rationellt handlande höjer samhällseffektiviteten.<sup>54</sup> Principen utgår från att det ekonomiskt rationella handlandet är störst då irrelevanta handlingsfaktorer är eliminerade. Neutral lagstiftning eliminerar beskattningskonsekvensen, som är en sådan irrelevant faktor.<sup>55</sup>

Neutral skattelagstiftning utgör alltså ett redskap för att skapa en oreglerad marknad och öka antalet ekonomiskt rationella val. Sådana val leder till hög samhällseffektivitet vilket leder till ökad välfärd. Persson Österman menar att tilltron till den oreglerade marknaden är hämtad ur den klassiska

---

<sup>48</sup> Rabe & Hellenius 2010, s. 47.

<sup>49</sup> Persson Österman 1997, s. 32.

<sup>50</sup> Tikka 2004, s. 660.

<sup>51</sup> Tikka 2004, s. 657; Pahlsson 2007, s. 32.

<sup>52</sup> Rabe & Hellenius 2010, s. 47.

<sup>53</sup> Mutén 1966, s. 3.

<sup>54</sup> Persson Österman 1997, s. 33 och s. 39.

<sup>55</sup> Jfr. Persson Österman 1997, s. 32.



nationalekonomin.<sup>56</sup> Den nationalekonomiska forskningen utgår även från antagandet om ”den ekonomiska människan” som rationell och nyttomaximerande. Antagandets verklighetsförankring är kritiserad, men Eklund menar att det ändå är lämpligt som förenklande modell.<sup>57</sup> Antagandet innebär i skattehänseende en presumtion att individen väljer det beskattningsalternativ som är mest förmånligt för denne.<sup>58</sup> Persson Österman menar att alternativ i skattelagstiftning skapar valmöjligheter för den skattskyldige och att sådana möjligheter alltid påverkar individens beteende. Individen väljer det för denne mest förmånliga alternativet, vilket inte nödvändigtvis är det mest förmånliga för kollektivet. Lagstiftning med alternativ skapar en potentiellt negativ situation för samhällseffektiviteten.<sup>59</sup> Om individen kan undvika beskattning genom annat men likartat handlande har skatten en snedvridande effekt som kan riskera att skada samhällsekonomin genom ur samhällseffektiv synpunkt negativa val.<sup>60</sup>

### 3.1.3 Hög respektive låg neutralitet

Lodin beskriver hur generella regler främjar neutralitet, till skillnad från specialregler som medför olikbehandling och snedvridning. Han menar dessutom att breda skattebaser med låg skattesats är att föredra framför smala skattebaser med hög skattesats.<sup>61</sup> Persson Österman förklarar hur lågbeskattade och skattefria zoner skapar incitament för skatteplanering och skattefusk samt bristande neutralitet.<sup>62</sup> Om individen står inför ett val där det ena alternativet är högt beskattat och det andra lågt beskattat eller skattefritt kommer den nyttomaximerande individen att välja det senare.<sup>63</sup> Valmöjlighet skapar som sagt en potentiellt negativ situation.

Neutraliteten är hög när beskattningen saknar betydelse i val mellan annars likvärdiga alternativ, alltså när valet saknar skattemässiga incitament. Ju färre kopplingar det finns mellan beskattning och individens val desto högre är neutraliteten.<sup>64</sup> Neutraliteten är däremot låg när skattelagstiftningen har potentiell påverkan på handling. Neutralitet handlar om riskminimering i lagstiftningen för potentiellt negativa situationer, vilket generellt sker genom separation av val och skatt.<sup>65</sup>

---

<sup>56</sup> Persson Österman 1997, s. 33.

<sup>57</sup> Eklund 2017, s. 39–43.

<sup>58</sup> Tjernberg 1999, s. 70.

<sup>59</sup> Persson Österman 1997, s. 49.

<sup>60</sup> Lodin 2007, s. 484.

<sup>61</sup> Lodin 2007 s. 484.

<sup>62</sup> Persson Österman 1997, s. 50.

<sup>63</sup> Jfr. Tjernberg 1999, s. 70.

<sup>64</sup> Jfr. Pahlsson 2007, s. 32.

<sup>65</sup> Jfr. Persson Österman 1997, s. 39 och 49.

Persson Österman menar att den enda neutrala skatten är klumpsummeskatten. Klumpsummeskatten är samma belopp för alla medborgare och är således helt oberoende av individens handlande. Med en skattebas den skattskyldige inte själv råder över, genom frikoppling från individens ekonomiska handlande, kan skatten bli fullkomligt neutral.<sup>66</sup> Gunnarsson förklarar att när beskattningen inte är avhängig vilket handlingsalternativ individen väljer är inte heller valet mellan alternativen avhängigt beskattningen. Skatten är en icke-beslutsrelevant fast kostnad.<sup>67</sup> Klumpsummeskatten är dock av praktiska skäl otänkbar. Den strider dessutom emot skatteförmågeprincipen eftersom skatteförmågan är kopplad till nuvarande skattebas. Därav är fullständig neutralitet inte relevant, utan det traditionella inkomstskattesystemet utgör en ram för neutralitetsforskningen.<sup>68</sup>

### 3.1.4 Neutralitetsargumentation

Rättsprinciper kan som sagt utgöra motiv vid lagstiftning. Persson Österman menar att lagstiftaren använder neutralitetsargument normativt i den skattepolitiska diskussionen. Neutralitet utgör argument för konkreta lösningar av konkreta problem. Han anser dock att neutralitetsprincipen som teori inte är fullt utvecklad och att det därför finns en risk för missbruk av neutralitetsargument.<sup>69</sup> Problem uppstår när neutralitet kan motivera nästan vilken åtgärd som helst. Han menar att andra delar denna åsikt, bl.a. Mattsson som menar att neutralitet kan abstraheras i den utsträckning att det till slut saknar innebörd för mottagaren.<sup>70</sup>

Neutralitet är alltid ett argument till förmån för regeln i fråga. Ingen förespråkar ett icke-neutralt skattesystem.<sup>71</sup> Neutralitet är därmed argument för införande, och icke-neutralitet är argument emot införande.

## 3.2 Mikro- och makroneutralitet

Persson Österman beskriver neutralitet på två nivåer: mikro- och makronivå. Mikronivån avser enskilda skattesubjekt och hur beskattningen inte ska påverka deras handlingar. Det innebär att likvärdiga handlingsalternativ för

---

<sup>66</sup> Persson Österman 1997, s. 39.

<sup>67</sup> Gunnarsson 1995, s. 142.

<sup>68</sup> Jfr. Persson Österman 1997, s. 40.

<sup>69</sup> Persson Österman 1997, s. 48.

<sup>70</sup> Persson Österman 1997, s. 33.

<sup>71</sup> Persson Österman 1997, s. 33.

samma realekonomiska mål ska behandlas skatterättsligt lika. Makronivån avser den överordnade samhällseffektiviteten. Det innebär att beskattningen inte ska påverka samhällsekonomin som helhet.<sup>72</sup>

Persson Österman menar att det går att betrakta makroneutralitet som överordnad och mer omfattande än mikroneutralitet. Mikroneutralitet kan skapa högre samhällseffektivitet och därigenom åstadkomma makroneutralitet. Samtidigt förklarar han hur nivåerna kan motverka varandra. Genom icke-mikroneutrala regler kan lagstiftaren träffa särskilda individer i samhället och skapa en högre samhällseffektivitet, d.v.s. makroneutralitet.<sup>73</sup> Kopplingen mellan individens beteende och samhällseffektiviteten är diffus.<sup>74</sup> Det finns ett visst samband mellan de två nivåerna, men exakt hur de hänger samman är inte klarlagt enligt Persson Österman. Han menar dock att mikroneutralitet ofta har makroneutralitet som ultimärsyfte.<sup>75</sup>

### 3.3 Intervention

När lagstiftaren påverkar det fria valet genom marknadsreglering sker intervention. Regler som utgör medel för ett styrande mål är s.k. interventionistiska regler.<sup>76</sup> Gunnarsson menar att neutralitet är detsamma som icke-intervention.<sup>77</sup> Även Persson Österman menar att en vedertagen definition av neutralitet är ett system som inte påverkar marknadsaktörers handlande, d.v.s. ett icke-intervenerande system.<sup>78</sup> Han hävdar dock samtidigt att intervention ibland kan bidra till högre neutralitet.<sup>79</sup>

Utifrån de ekonomiska utgångspunkterna i avsnitt 3.1.2 är intervention per definition negativt eftersom det stör den fria marknaden. Rådande föreställning är att marknaden generellt fungerar bättre utan intervention.<sup>80</sup> Intervention riskerar nämligen att skapa snedvridning. Persson Österman menar att minskad snedvridning medför ökad neutralitet och samhällseffektivitet.<sup>81</sup> En skatt som gynnar alternativ får snedvridande effekter som missgynnar andra alternativ, och vice versa.<sup>82</sup> Snedvridning kan bero på att s.k. substitutionseffekt uppstår. Substitutionseffekt innebär bl.a. att konsumtion minskar av högt

---

<sup>72</sup> Persson Österman 1997, s. 29 f.

<sup>73</sup> Jfr. Persson Österman 1997, s. 30.

<sup>74</sup> Persson Österman 1997, s. 41.

<sup>75</sup> Persson Österman 1997, s. 30.

<sup>76</sup> Gunnarsson 1995, s. 16.

<sup>77</sup> Gunnarsson 1995, s. 135.

<sup>78</sup> Persson Österman 1997, s. 32.

<sup>79</sup> Persson Österman 1997, s. 36.

<sup>80</sup> Persson Österman 1997, s. 39.

<sup>81</sup> Persson Österman 1997, s. 29 f.

<sup>82</sup> Jfr. Persson Österman 1997, s. 34.

beskattade varor och ökar av lägre beskattade. Interventionen påverkar alltså konsumtionssammansättningen.<sup>83</sup> Förändringen motsvarar dock inte nödvändigtvis en förändrad efterfråga och resultatet blir att de marknadsekonomiska signalerna ger inkorrekt information.<sup>84</sup> Persson Österman menar dessutom att det finns empiriska belägg för att intervenerande regler i inkomstskattesystemet inte får avsedd effekt, i vissa fall uppstår till och med skadlig effekt.<sup>85</sup>

Persson Österman påstår dock att antagandet att en oreglerad marknad alltid är mest effektiv är fel. Intervention är i vissa fall nödvändigt på grund av marknadsimperfektion.<sup>86</sup> Marknadsimperfektion råder vid marknadsmisslyckanden av olika slag, t.ex. bristande konkurrens eller avsaknad av marknad. Det innebär att den oreglerade marknaden är misslyckad och skapar ineffektiv resursfördelning.<sup>87</sup> Persson Österman menar därför att passivitet inte alltid är lämpligt, trots att neutralitetsprincipen vid första anblick kan antas förespråka passivitet. I dessa situationer kan intervention motsägelsefullt nog leda till högre makroneutralitet.<sup>88</sup>

Gunnarsson beskriver hur den ekonomiska rationalitet individen besitter sammanfaller med den oinskränkta egennyttan. Individens handlande för egen nyttomaximering är inte nödvändigtvis detsamma som ett kollektivt rationellt handlande.<sup>89</sup> Handlingar har dessutom externa bieffekter, som kan vara antingen positiva eller negativa. Till exempel har rökning vid sidan av huvudsyftet personlig tillfredsställelse bieffekten sämre lunghälsa. Persson Österman menar att intervention kan lösa problemet med negativa externa effekter. Han förklarar den här användningen av skatteintervention genom begreppet hypotetisk kunskap. Individen saknar ofta full kunskap och lagstiftaren kan genom beskattning ge individen hypotetisk kunskap. Hans exempel är hur rökaren får hypotetisk kunskap om tobakens hälsofara genom prishöjning på grund av skatt. Intervention kan i detta sammanhang leda till högre samhällseffektivitet, även om det leder till minskad konsumtion, på grund av de minskade negativa hälsoeffekterna. Persson Österman menar att intervention inte nödvändigtvis bör ställas i motsatsförhållande till neutralitet, utan faktiskt kan skapa neutralitet. Särskilt då reglerna intervenerar för kollektiva nyttigheter kan de skapa högre samhällseffektivitet.<sup>90</sup>

---

<sup>83</sup> Kleerup m.fl. 2020, s. 24.

<sup>84</sup> Persson Österman 1997, s. 34.

<sup>85</sup> Persson Österman 1997, s. 39.

<sup>86</sup> Persson Österman 1997, s. 51.

<sup>87</sup> Eklund 2017, s. 166 ff.

<sup>88</sup> Persson Österman 1997, s. 36.

<sup>89</sup> Gunnarsson 1995, s. 135 f.

<sup>90</sup> Persson Österman 1997, s. 35 f.

## 3.4 Neutrala skattesystem

### 3.4.1 Ramsay-regeln

Ramsay-regeln innebär att olika transaktioner har olika elasticitet.<sup>91</sup> Elasticitet är ett mått på priskänslighet. Uppsatsen är avgränsad till efterfrågans priselasticitet, d.v.s. i vilken mån prisförändring medför förändrad efterfråga. Om känsligheten är hög ger prisförändring stort utslag. Om känsligheten är låg ger prisförändring litet utslag.<sup>92</sup> Känslighet beror bl.a. på hur nära substitut alternativ är. Om de enkelt kan ersätta varandra är valet känsligt för skillnader i skatteuttag.<sup>93</sup> Om skattesystemets mål är att höja samhällseffektiviteten måste elasticitet beaktas.<sup>94</sup> Ramsay-regeln utgår från att formell olikbehandling av alternativ på grundval av elasticitet skapar högre samhällseffektivitet. Till skillnad från likformig beskattning för olika företeelse som ger upphov till reell olikbehandling och bristande neutralitet.<sup>95</sup>

Följande redogörelse utgår från mervärdesskatt. Skattesänkning medför generellt sett sänkning av pris inklusive skatt men inte pris exklusive skatt. Säljarens inkomst är oförändrad men konsumentens kostnad blir lägre.<sup>96</sup> Om målet är att öka antalet transaktioner bör känsliga alternativ beskattas lindrigare. På grund av känsligheten bör lägre skatt, och därav lägre pris, leda till ökad konsumtion av alternativet. Sänkningen bör alltså leda till ett större antal transaktioner totalt sett vilket ökar samhällseffektiviteten.<sup>97</sup> Om målet istället är omfördelning i samhället bör elasticitet behandlas annorlunda. För okänsliga alternativ bör lägre skatt, och därav lägre pris, inte föranleda förändrad storlek på den totala konsumtionen. Eftersom priset blir lägre, men inte den efterfrågade kvantiteten, bör omfördelning ske.<sup>98</sup> Omfördelning kan öka samhällseffektiviteten.<sup>99</sup>

Persson Österman uttrycker att det är fel att anta att ett mervärdesskattesystem med enhetlig skattesats är neutralt. En generell konsumtionsskatt måste i princip ha differentierade skattesatser för att vara maximalt effektiv. Konsumtionsskatten påverkar nämligen inte endast storleken på den totala

---

<sup>91</sup> Persson Österman 1997, s. 52.

<sup>92</sup> Eklund 2017, s. 57.

<sup>93</sup> Schubert 1993, s. 409.

<sup>94</sup> Persson Österman 1997, s. 52.

<sup>95</sup> Jfr. Persson Österman 1997, s. 47.

<sup>96</sup> Jfr. SOU 1989:35 del II, s. 122.

<sup>97</sup> Schubert 1993, s. 410; jfr. Persson Österman 1997, s. 50.

<sup>98</sup> Jfr. skr. 2018/19:29, s. 39.

<sup>99</sup> Jfr. Eklund 2017, s. 215 f.

konsumtionen utan även sammansättningen, eftersom olika varor och tjänster har olika elasticiteter.<sup>100</sup> Olika skattebaser har dessutom olika elasticitet.<sup>101</sup>

Ramsay-neutralitet medför dock bristande likformighet och lågbeskattade zoner riskerar uppstå. Schubert menar att det möjliggör skatteplanering i för stor utsträckning för att vara praktiskt effektivt.<sup>102</sup> Persson Österman beskriver Ramsay-neutralitet som en strävan efter perfektion. En sådan ambition riskerar dock bli kontraproduktiv eftersom Ramsay-neutrala system riskerar bli så komplexa att imperfektion är oundvikligt. Schubert menar att strävan efter ett perfekt system utan snedvridningar skapar risker för skatteplanering vilket i slutändan inte ökar utan istället sänker samhällseffektiviteten.<sup>103</sup>

### 3.4.2 Likformig beskattning

Schubert menar att den ur samhällsekonomisk synpunkt mest effektiva skatten uppnås vid ett likformigt skatteuttag, även om det inte nödvändigtvis är neutralt i den mening att det inte påverkar individens ekonomiska handlande. Likformigt skatteuttag innebär lika stor beskattning av lika stor avkastning, oavsett varifrån avkastningen härrör.<sup>104</sup> Om lagstiftaren väljer en norm och beskattar alla liknande företeelser enligt denna norm uppstår likformighet. Avvikelser från normen medför risk att individen väljer det mest förmånliga alternativet, alltså det lägst beskattade, vilket inte nödvändigtvis är det mest samhällseffektiva.<sup>105</sup> Olikheter vid skatteuttag bidrar till snedvridningseffekter i form av skatteplanering.<sup>106</sup>

Likformighet har ett egenvärde enligt likformighetsprincipen, och kan ha ett instrumentellt värde enligt neutralitetsprincipen. Likformighet leder dock inte nödvändigtvis till neutralitet.<sup>107</sup> Likformig beskattning tar nämligen inte hänsyn till elasticitet, utan samma norm gäller konsekvent. Sådan formell likabehandling kan leda till reell olikbehandling.<sup>108</sup> Det går att ifrågasätta om det verkligen är neutralt eftersom det riskerar påverka ekonomiska beslut.<sup>109</sup> Den likformiga skatten tvingar således individen att utföra val eftersom skatteeffekterna måste beaktas som vid skatteanpassning i allmänhet.<sup>110</sup>

---

<sup>100</sup> Persson Österman 1997, s. 42.

<sup>101</sup> Persson Österman 1997, s. 47.

<sup>102</sup> Schubert 1993, s. 410.

<sup>103</sup> Persson Österman 1997, s. 46 f.; Schubert 1993, s. 410.

<sup>104</sup> Schubert 1993, s. 410.

<sup>105</sup> Persson Österman 1997, s. 51.

<sup>106</sup> Schubert 1993, s. 409.

<sup>107</sup> Mutén 1966, s. 5.

<sup>108</sup> Persson Österman 1997, s. 47.

<sup>109</sup> Jfr. citat i Persson Österman 1997, s. 46.

<sup>110</sup> Persson Österman 1997, s. 47.

# 4 Beteendeförändrande regler

## 4.1 Beteendeförändring

Uppsatsen definierar beteendeförändring som ett av individen förändrat handlingsmönster från en tidpunkt till en annan. Den första tidpunkten är innan regeln träder i kraft och den andra när regeln utgör gällande rätt.

Persson Österman definierar ett neutralt skattesystem som ett skattesystem som saknar påverkan på aktörers handlande.<sup>111</sup> Han hävdar samtidigt att introduktion av en skatt, allt annat lika, innebär en beteendeförändring.<sup>112</sup> Uppsatsens definition blir därför märklig eftersom även neutrala regler kan ge upphov till sådana beteendeförändringar. Men definition av beteendeförändrande regler som icke-neutrala skulle enbart leda till förespråkande av status quo-lösningar eftersom varje ny regel skulle antas vara icke-neutral. För att undvika cirkelargument får definitionen av beteendeförändring inte ansluta till definitionen av neutralitet. Om rådande beskattning är icke-neutral är en beteendeförändring en förutsättning för att neutralitet ska uppstå. Regler måste därför kunna påverka aktörernas handlande utan att automatiskt vara icke-neutrala.

Regler kan oavsett syfte ge upphov till beteendeförändringar. För regler med fiskalt syfte har beteendeförändringen inget egenvärde, utan syftet är skatteuppbörd. För regler med annat syfte än fiskalt kan förändringen vara syftet, och därav ha ett egenvärde. Alla regler är dock inte beteendeförändrande, det finns t.ex. regler som bekräftar redan rådande ordning. Därav urskiljer uppsatsens definition en särskild grupp av regler. Det är denna grupp som är intressant i förhållande till neutralitetsprincipen.

## 4.2 Inkomstomvandling

Enligt 57 kap. 20–20 a § IL ska utdelning på kvalificerade andelar upp till ett gränsbelopp tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. Till den del utdelningen överstiger gränsbeloppet ska den tas upp i inkomstslaget tjänst. Till den del detta medför att den skattskyldige och dennes närstående tar upp mer än 90 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret från ett företag ska utdelningen inte tas upp i inkomstslaget tjänst.

---

<sup>111</sup> Persson Österman 1997, s. 32.

<sup>112</sup> Persson Österman 1997, s. 34.

Reglerna i 57 kap. IL, 3:12-reglerna, omfattar fåmansföretag. Skattereformen 1991 innebar generellt fördelaktigare beskattning av utdelning än lön,<sup>113</sup> trots den ekonomiska dubbelbeskattningen. Det duala skattesystemet beskattar inkomst av kapital proportionellt och inkomst av tjänst progressivt.<sup>114</sup> Fåmansföretag saknar dock ett reellt tvåpartsförhållande mellan ägare och löntagare, individen har därmed möjlighet att själv välja om ersättning för arbete ska tas ut som lön eller utdelning.<sup>115</sup> Individen kan själv välja inkomstslag. Lagstiftaren vill dock att inkomst med karaktär av arbetsinkomst ska beskattas som tjänsteinkomst och inte omvandlas till kapitalinkomst.<sup>116</sup> Motivet bakom 3:12-reglerna är därför neutralitetsskäl.<sup>117</sup> Lagstiftarens avsikt är att endast normal kapitalavkastning, motsvarande gränsbeloppet, ska beskattas som kapitalinkomst.<sup>118</sup>

Det kan vara både till fördel och nackdel för individen att tillämpa regeln. Det kan vara positivt att utdelning under gränsbeloppet endast tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. Däremot kan det vara negativt att utdelning över gränsbeloppet redovisas som en särskild post i inkomstslaget tjänst, men inte behandlas som lön i övrigt. 3:12-reglerna har kritiserats för komplexitet.<sup>119</sup>

### 4.3 Differentierad mervärdesskatt

Enligt 7 kap. 1 § 2 st. 4 p. ML ska skattesatsen 12 % tas ut på beskattningsunderlaget för livsmedel, istället för normalskattesatsen 25 % enligt 7 kap. 1 § 1 st. ML.

Mervärdesskatten har som utgångspunkt ett fiskalt syfte men innehåller också regler med fördelningspolitiska hänsynstaganden, bl.a. vid differentierad skattesats.<sup>120</sup> Syftet med lägre skattesats för livsmedel är framförallt att stärka köpkraften hos gruppen barnfamiljer och låginkomsthushåll.<sup>121</sup> Tanken är att skattesänkningen ska medföra sänkt pris på livsmedel, vilket antas särskilt gynna gruppen eftersom stora delar av deras hushållsbudget allokeras till livsmedelsinköp. Enligt Riksrevisionen gav regeln efter införandet på kort sikt upphov till prissänkning. Myndigheten antar att skattesänkningen helt

---

<sup>113</sup> Tjernberg 2018, s. 71.

<sup>114</sup> Tjernberg 2018, s. 48.

<sup>115</sup> Tjernberg 2018, s. 16.

<sup>116</sup> Tjernberg 2018, s. 48.

<sup>117</sup> Persson Österman 1997, s. 43.

<sup>118</sup> Prop. 1989/90:110, s. 471.

<sup>119</sup> Tjernberg 2018, s. 49 ff.

<sup>120</sup> Kleerup m.fl. 2020, s. 24.

<sup>121</sup> Skr. 2018/19:29, s. 4.



omvandlades till en prissänkning. Riksrevisionen har dock inte möjlighet att bedöma hur effekterna ser ut på längre sikt.<sup>122</sup>

Regeln innebär att för de livsmedel som omfattas ska den lägre skattesatsen tillämpas istället för normalskattesatsen om 25 %. I övrigt ser beskattningen likadan ut och ger samma avdragsrätt som normalskattesatsen.<sup>123</sup> Efterfrågans priselasticitet på livsmedel är förhållandevis låg vilket talar för att ändrad skattesats inte påverkar konsumtionsmönstret.<sup>124</sup> Skattesänkning för alternativ med låg elasticitet medför som sagt att omfördelning kan uppnås.

## 4.4 Grön skatt

Det finns fyra punktskatter på energi: energiskatt, koldioxidskatt, svavelskatt och elskatt. Ett fåtal energiformer är skattebefriade, bl.a. vindkraft.<sup>125</sup> Enligt 1 kap. 2 § 2 men. LSE ska koldioxidskatt betalas för bränslen som anges i 2 kap. 1, 3 och 4 §§ LSE.

Den gröna skattereformen 2001 syftade att kontrollera energianvändning och energiproduktion för att nå nationella och internationella miljö- och energimål.<sup>126</sup> Ett antal punktskatter syftar till att nå miljömålet ”Begränsad klimatpåverkan” enligt Naturvårdsverket, koldioxidskatten är en av dem. Skatten syftar till att styra individens resursanvändning i viss riktning. Skatten åskådliggör kostnaden av resursanvändningen och ska därigenom påverka individens val.<sup>127</sup> Tanken är densamma som i Persson Östermans förklaring av hypotetisk kunskap. Genom koldioxidskatt får individen hypotetisk kunskap om resursförbrukningens kostnad för miljön.<sup>128</sup>

---

<sup>122</sup> Skr. 2018/19:29, s. 13 f.

<sup>123</sup> Klerup m.fl. 2020, s. 120.

<sup>124</sup> Skr. 2018/19:29, s. 39.

<sup>125</sup> Brokelind 2017, s. 47.

<sup>126</sup> Brokelind 2017, s. 46.

<sup>127</sup> Naturvårdsverket 2005, s. 6 ff.

<sup>128</sup> Persson Österman 1997, s. 35 f.

# 5 Analys

## 5.1 Inledande synpunkter

Analysen exemplifierar hur neutralitet kan användas som argument både för och emot de beteendeförändrande reglerna i kapitel 4. Att en regel är neutral är generellt ett argument för införande och att en regel är icke-neutral generellt ett argument emot införande.<sup>129</sup>

Enligt Mutén kräver avvikelser från neutralitetsprincipen motivering. Hellner menar dock att även det motsatta kräver goda motiv. Sammantaget bör varje ny skatteregel vara motiverad. Neutralitetsprincipen är en inducerande princip som framträder i bl.a. förarbeten. I lagmotiv får principen en motiverande funktion, betydelse *de lege ferenda*, och bidrar till rationella regler och ett mer sammanhängande skattesystem.<sup>130</sup> Analysen ska illustrera hur viktigt det är att särskilt redogöra för neutralitetsargumentet i sitt sammanhang för att ge det en bestämd innebörd. Ett påstående om neutralitet kan innebära flera saker och utgör i sig inte ett argument vare sig för eller emot regler. Det är därför viktigt att redogöra för dels vilken typ av neutralitet som avses, dels hur regeln skapar neutralitet. Fullständig neutralitet är dock irrelevant på grund av bl.a. skatteförmågeprincipen. Dessutom har neutralitetsprincipen karaktär av optimeringspåbud.<sup>131</sup> Målet är alltså inte ett helt neutralt system utan ett så neutralt system som möjligt inom befintliga ramar. Det är därför även viktigt att redogöra för varför regeln är mer neutral än alternativen.

Analysen innehåller enbart teoretiska antaganden om beteendeförändrande effekt och samhällseffektivitet eftersom jag i stora delar saknar data. Antagandena är hämtade ur redogörelsen ovan och baserade på vad doktrinen generellt menar är positivt och negativt ur samhällseffektiv synpunkt.

## 5.2 Inkomstomvandling

Regeln bör ge upphov till beteendeförändring hos fåmansföretag. Individen bör istället för att besluta utifrån egen nyttomaximering anpassa utdelning efter regelns dikterade fördelning. Regeln har fiskalt syfte, men bör ha en beteendeförändrande effekt.

---

<sup>129</sup> Se avsnitt 3.1.4.

<sup>130</sup> Se avsnitt 2.2.2.

<sup>131</sup> Se avsnitt 2.2.1.

Regeln är motiverad ur neutralitetssynpunkt eftersom den skapar mer likformig beskattning. Det duala skattesystemet är inte likformigt, men normalt är inkomst av tjänst och kapital inte liknande företeelser. Lön och utdelning utgör sällan alternativ. För fåmansföretag utgör de dock alternativ på grund av avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande. Regeln är konstruerad så att normalavkastning beskattas relativt likformigt med utdelning och överskjutande del relativt likformigt med lön. Genom relativt likformig beskattning med respektive jämförlig transaktion eliminerar regeln individens incitament att välja utdelning före lön. Regeln skapar mikroneutralitet.

Regeln är inte motiverad ur neutralitetssynpunkt eftersom den utgör specialreglering, vilket enligt Lodin generellt skapar bristande neutralitet.<sup>132</sup> Regeln bidrar även till komplexitet. Schubert har kritiserat komplexa skattesystem ur neutralitetssynpunkt eftersom de skapar utrymme för skatteplanering. Skatteplanering är ur makroneutral synpunkt negativt. Regeln är inte motiverad ur neutralitetssynpunkt eftersom den riskerar ge snedvridningseffekter. Eftersom det kan vara både till fördel och nackdel att omfattas av 3:12-reglerna riskerar individen anpassa sin verksamhet för att omfattas eller inte. Det uppstår val för individen och en potentiellt negativ situation. Valen avser t.ex. egen aktivitet i företaget, företagsform och antal anställda. Beskattningseffekten riskerar bli avgörande för dessa val, vilket inte är mikroneutralt.

### 5.3 Differentierad mervärdesskatt

Regeln syftar ge upphov till beteendeförändring hos livsmedelsförsäljare och har till viss del även haft en sådan visad effekt. Individen ska omvandla skattesänkningen till prissänkning. Regeln har både beteendeförändrande syfte och effekt.

Regeln är motiverad ur neutralitetssynpunkt eftersom den tar hänsyn till elasticitet. En generell konsumtionsskatt måste i princip ha differentierade skattesatser för att nå högsta möjliga effektivitet.<sup>133</sup> Efterfrågan på livsmedel har låg elasticitet, varför skattesänkning är lämplig om syftet är att prisreduktionen ska tillfalla konsumenten och åstadkomma omfördelning. Regelns syfte är inte att gynna samhällseffektiviteten genom ett ökat antal transaktioner, utan att sänka priset på livsmedel för att gynna målgruppen. I förlängningen frigör detta medel för gruppen för annan konsumtion, vilket är positivt ur makroneutral synpunkt.

---

<sup>132</sup> Se avsnitt 3.1.3.

<sup>133</sup> Se avsnitt 3.4.1.

Regeln är inte motiverad ur neutralitetssynpunkt eftersom den riskerar skapa snedvridning. Även om skattesänkning inte påverkar den totala konsumtionen påverkar den sammansättningen. Exklusiva varor som tidigare varit för dyra är nu jämförbara med de individen tidigare konsumerat. Individen väljer dessa på grund av nyttomaximering. Förändringen bör föranleda förändring av utbudet, eftersom det blir lönsamt att erbjuda andra varor än tidigare. Det är dock inte nödvändigtvis det mest samhällseffektiva. Snedvridning riskerar uppstå när de marknadsekonomiska signalerna är felaktiga. Konsumentens totala resursallokering till livsmedel är dessutom densamma och inga medel frigörs för annan konsumtion. Det är inte makroneutralt.

## 5.4 Grön skatt

Regeln syftar och bör ge upphov till beteendeförändring hos konsumenter och producenter. Individen ska välja likvärdiga skattefria alternativ före koldioxid. Regeln har beteendeförändrande syfte och bör ha sådan effekt.

Regeln är motiverad ur neutralitetssynpunkt eftersom den ökar incitamenten för individen att göra kollektivt betraktat bättre val. Naturresurser finns på en misslyckad oreglerad marknad eftersom de inte har ett pris: det råder marknadsimperfection. Skatten reglerar marknaden genom att sätta pris på en annars gratis resurs. Genom priset får individen hypotetisk kunskap om sitt resursförbrukande, vilket antas leda till mer samhällseffektiva val i förlängningen. Regeln är neutral ur makroekonomisk synpunkt.

Regeln är inte motiverad ur neutralitetssynpunkt eftersom beskattningen direkt avgör individens val. Punktskatten är direkt intervenerande eftersom det primära syftet är att påverka marknadsaktörernas beteende. För de reglerade bränslena utgår skatt, medan de undantagna utgör en skattefri zon. Regeln står därmed i direkt strid med neutralitetsprincipen, den är inte mikroneutral. Regeln är inte heller motiverad eftersom beskattningen inte är likformig, olika normer tillämpas på alternativ som ur energisynpunkt är likvärdiga.

## 5.5 Slutsats

Ovan framgår tydligt att neutralitet kan användas som argument både för och emot samtliga regler i urvalet. Om argumentationen är för eller emot beror helt på vilken typ av neutralitet som avses, vad som anses skapa neutralitet i fallet samt vilka alternativ som finns att tillgå.

## 6 Avslutande reflektioner

Redogörelsen besvarar den första frågeställningen. Analysen besvarar den andra och den tredje. Den fjärde återstår att besvara: kan regler med beteendeförändrande syfte eller effekt vara neutrala?

Det korta svaret är: det beror på. Avgörande är framförallt vilken innebörd neutralitet har i det enskilda fallet. Precis som doktrinen varnat för tycks neutralitetsbegreppet kunna abstraheras i stor utsträckning. I min mening är det därför viktigt att avsändaren underbygger sina argument. Genom att redogöra för vilken typ av neutralitet som avses, hur regeln skapar neutralitet samt varför regeln är mer neutral än alternativen kan frågan besvaras. Ett sådant underlag kan också uppfylla Hellners krav och ökar dessutom chansen att lagstiftningen möter Lodins kriterier.<sup>134</sup> Som analysen illustrerar kan sådan argumentation leda till slutsatsen att en beteendeförändrande regel är både neutral och icke-neutral. Den dubbla slutsatsen beror på att individens respektive samhällseffektivitetens reaktion på skatteregeln är svår att förutse. Neutralitetsprincipen bygger på antaganden som inte nödvändigtvis är verklighetsförankrade. I teorin går det att använda neutralitet som ett argument för regeln medan det i praktiken går att använda neutralitet som ett argument emot regeln, och vice versa.

I min mening är det viktigt att komma ihåg att neutralitetsprincipen är ett optimeringspåbud som kan förverkligas gradvis. Vårt skattesystem kan inte utan fundamentala förändringar bli fullständigt neutralt. På grund av andra skatteprinciper är ett helt neutralt skattesystem inte heller önskvärt. Avsteg är motiverade i situationer då likabehandling värderas högre än neutralitet. Avsteg är motiverade när rättvisa och legitimitet riskerar skada. Avsteg är motiverade för att uppnå en bättre fördelad skattebörda i förhållande till skattesystemets socialpolitiska mål.<sup>135</sup> Neutralitetsprincipen har utrymme för att inkludera även icke-neutrala regler i skattesystemet. I vissa fall är avsteg motiverade, det är en naturlig följd av neutralitetsprincipens karaktär. Att vissa regler i skattesystemet är icke-neutrala fördärvar inte nödvändigtvis hela skattesystemets neutralitet.

En regel med beteendeförändrande syfte eller effekt är inte i sig icke-neutral, men inte heller neutral. För att besvara neutralitetsfrågan måste argumenten bedömas i det enskilda fallet och jämföras med alternativ reglering. På en generell nivå förhåller sig neutralitet alltså tvetydigt till dessa regler.

---

<sup>134</sup> Se avsnitt 2.1.4.

<sup>135</sup> Se avsnitt 2.2.3.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

SOU 1989:35 del II Reformerad mervärdeskatt m.m.

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

Ds 2002:51 Mervärdesskatten på ekologiska livsmedel.

Prop. 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag.

Skr. 2018/19:29 Riksrevisionens rapport om nedsatt moms på livsmedel.

Bet. 2019/20:FiU1 Statens budget 2020 Rambeslutet.

## Litteratur

Alhager, Eleonor (2001), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*. Iustus Förlag, Uppsala.

Brokelind, Cécile (2017) 'Punktskatt på energi i Sverige', i Tjernberg, Mats m.fl. (red.), *Festskrift till Christina Moëll*. Juristförlaget i Lund, Lund.

Eklund, Klas (2017), *Vår ekonomi*. Studentlitteratur, Lund.

Gunnarsson, Åsa (1995), *Skatterättvisa*. Iustus Förlag, Uppsala.

Kleerup, Jan & Kristoffersson, Eleonor & Öberg, Jesper (2020), *Mervärdesskatt i teori och praktik*. 7 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. 2 uppl., Studentlitteratur, Lund.

KPMG (2013), *Momshandboken*. 6 uppl., KPMG AB, Stockholm.

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa (2015), *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*. 15 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Moëll, Christina (2003), *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*. Juristförlaget i Lund, Lund.

Mutén, Leif (1966), *Tre skatterättsliga uppsatser*. Juridiska föreningen, Uppsala.

Persson Österman, Roger (1997), *Kontinuitetsprincipen*. Norstedts Juridik, Stockholm.

Påhlsson, Robert (2007), *Likhet inför skattelag*. Iustus Förlag, Uppsala.

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard (2010), *Det svenska skattesystemet*. 23 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Tjernberg, Mats (1999), *Fåmansaktiebolag*. Iustus Förlag, Uppsala.

Tjernberg, Mats (2018), *Fåmansföretag & beskattning*. 1 uppl., Iustus Förlag, Uppsala.

## Artiklar

Dahlberg, Mattias (2004), 'Om principer vid tolkning av skattelag.', *Skattenytt* s. 664–666.

Hellner, Jan, (1991), 'Förmögenhetsskatt och lagstiftningsteknik.', *SvJT* s. 481–496.

Lodin, Sven-Olof (2007), 'Några kvalitetskrav på en god lagstiftning.', *Skattenytt* s. 477–490.

Påhlsson, Robert (2004), 'Om likhet inför skattelag.' *Skattenytt* s. 667–674.

Sandgren, Claes (2005), 'Är rättsdogmatiken dogmatisk?' *Tidsskrift för Rettsvitenskap* s. 648–656.

Schubert, Göran (1993), 'Beskattningen av sparande – effekter av viktigare olikformigheter.', *Skattenytt* s. 408–425.

Tikka, Karl S. (2004), 'Om principer vid tolkning av skattelag.' *Skattenytt* s. 656–663.

## Övriga tryckta källor

Naturvårdsverket (2005), *Ekonomiska styrmedel för miljön skull*. Broschyr, tillgänglig på <<https://www.naturvardsverket.se/Om-Naturvardsverket/Publicationer/ISBN/8200/91-620-8215-9/>> (besökt 2020-05-10).