En bokanmälan

Av professor Edward Andersson

Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål
Rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Saltsjöbaden i oktober 1983. NSFS 13. Liber distribution, cirkapris 120 kr.

Man borde kanske inte åta sig att anmäla en bok från ett seminarium, som man själv har varit med om, allra minst om man själv har skrivit en nationalrapport, som ingår i seminarieboken. Jag har löst detta problem så, att jag inte tar ställning till de nordiska nationalrapporter, som ingår i boken, utan endast kommenterar de två huvudrapportörernas rapporter. Tyvärr ingår inte i boken något referat av de många diskussionsinlägg som gjordes och av vilka vissa gick i samma riktning som min egen bedömning nedan.

Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål är ett klart relevant ämne, väl lämpat för ett seminarium. Frågeställningen har separata ekonomiska och juridiska aspekter, varför det var rätt att indela seminariet i en ekonomisk och en juridisk del, med skilda referenter. Huvudreferent på den ekonomiska sidan var fil dr Ingemar Hansson, Lund, och på den juridiska sidan prof Nils Mattsson, Uppsala.

Hanssons rapport

Det är intressant och nyttigt för en jurist att läsa Hanssons rapport. Den ger en hel mängd nyttigt bakgrundsmaterial även för det skatterättsliga tänkandet. Ekonomisternas infallsvinklar är också välgörande annorlunda och därmed värdefulla för en skattejurist att ta del av. Jag plockar några konstateranden ur Hanssons rapport: För år 1982 kunde den genomsnittliga totala marginaleffekten för arbetsinkomster i Sverige uppskattas till 74 %, om man beaktade direkta och indirekta skatter samt inkomstberoende transfereringar. Vilken motsvarande siffra var för höglöntagare sägs inte.

För den fortsatta utvecklingen inom skatteområdet anger Hansson fyra alternativ:

1. En fortsatt ökning av skatteandelen av BNP med fortsatt ökning av de totala marginaleffekterna och därmed ökande skillnader mellan privatekonomiska och samhällsekonomiska effekter av olika beslut samt ökande störningar i ekonomins resursallokering.

2. Fortsatt ökning av skatteandelen av BNP men med minskade fördelningspolitiska ambitioner, vilket betyder bl a övergång från progressiva till mer proportionella skatter. Vissa skattereformer i Sverige, Norge och Danmark är exempel härpå.

3. Att bryta ökningen av skatteandelen av BNP. Höga fördelningspolitiska

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 23:03:15

ambitioner i kombination med allokeringspolitiska mål om begränsade marginaleffekter skulle bestämma övregränsen för skatternas fiskala roll. Ökad avgiftsfinansiering av den offentliga sektorn eller partiell privatisering av den offentliga servicen vore nödvändig.

4. Som ett utopiskt alternativ betecknar Hansson tanken på att försöka förändra skattesystemet så, att skatteintäkterna ökar utan negativa fördelningseffekter och utan skärpta marginaleffekter. Detta förverkligas bl a genom begränsad avdragsrätt och sänkta marginalskattesatser. Realbeskattningen eller utgiftsskatten skymtar i bakgrunden. Hansson ser och berör de många sakliga och politiska problem som anknyter sig till detta alternativ.

Hansson diskuterar olika icke-fiskala målsättningar för skattesystemet. Den för statskassan dyraste torde vara bostadspolitiken. Har de nordiska länderna helt enkelt genom alltför förmånliga skatteregler skapat ett samhällsekonomiskt sett alltför dyrbart boende? T ex i de anglosachsiska länderna torde fastighetsbeskattningen vara mycket strängare.

Hansson försöker också göra beräkningar av den penningmässiga omfattningen av skattebasens erosion. Jag kan inte bedöma dessa beräkningar, men variationerna mellan de nordiska länderna är stora. — Hansson hävdar också med tillhjälp av en uträkning, att hela den svenska kapitalinkomstbeskattningen år 1981 inte ökade utan minskade skattebasen med 2,2 mrd kronor. Konsekvensen blir, att det vore statsfinansiellt förmånligt att avskaffa kapitalinkomstbeskattningen!

Hanssons rapport är intressant och nyttig läsning även för jurister. Den tar i hög grad sikte på andra aspekter av förhållandet mellan skatternas fiskala och icke-fiskala mål än Mattssons inledningsreferat till den juridiska diskussionen.

Mattssons rapport

Mattsson konstaterar helt befogat, att skattepolitiken är statsmakternas kanske viktigaste instrument för styrning av samhällspolitiken. Skattelagstiftning har därför tillgripits för att tjäna en mångfald andra mål än insamlande av skattemedel till samhället. Dessa skattepolitiska åtgärder, som nästan alltid är lättnader av något slag, har som sitt alternativ full beskattning och användning av merinkomsterna för att finansiera subventioner och andra direkta bidrag. Att diskutera förhållandet mellan dessa två är en angelägen uppgift.

De skattelättnader, som tillkommit för att främja andra än fiskala mål, har ofta kallats skattesubventioner. Mattsson vill hellre använda termen beskattningsutgifter (tax expenditure). Enligt min mening är båda termerna rätt dåliga.

I allmänhet, säger Mattsson, är det ingen svårighet att fastställa vad som är skattesubvention. Detta är säkert till stor del riktigt, men jag vore mer benägen att säga, att det i många fall är tämligen svårt redan att bestämma, om en

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 23:03:15

skattesubvention föreligger eller om én lagregel bara syftar till att förverkliga skatteförmågeprincipen eller ett sådant skatterättsligt inkomstbegrepp, som lagstiftaren för tillfället anser ändamålsenligt. I och för sig är jag i huvudsak överens om Mattssons definition, att det är fråga om en skattesubvention, om syftet kan tillgodoses antingen genom förmånliga skatteregler eller genom direkta bidrag, medan en generellt verkande och alla skattskyldiga gällande bestämmelse inte faller under begreppet. Men kanske 10 % av alla fall är oklara gränsfall och det är mycket nog.

Mattsson säger, att en beskattningsutgift måste innebära en avvikelse från ett neutralt skattesystem. Det gäller då först att bestämma det normativa skattesystem, med vilket bestämmelserna skall jämföras, och sedan avgöra vilka regler som avviker från detta system. Det är här som de stora problemen ligger. Det finns inget allmängiltigt normativt skattesystem, vare sig universellt (med tanke på internationella jämförelser) eller nationellt. En entydig klassificering av gränsfallen ser jag därför som omöjlig.

Denna min kritik syftar inte till att hävda, att det är onyttigt att diskutera skattesubventionerna eller att försöka mäta deras belopp. I ett stort antal fall blir mätningarna alldeles tillförlitliga, t ex på den indirekta beskattningens område. Det är också alldeles meningsfullt och önskvärt, att de lagstiftande myndigheterna kontinuerligt ställer sig frågan, om en viss typ av skattelättnad är motiverad eller om den kan slopas eller borde ersättas med direkta bidrag. Vanligen är det ju så, att skattelättnader antas för obestämd tid, medan direkta bidrag åtminstone formellt prövas årligen vid budgetbehandlingen. Det är inte alltid säkert, att en skatteförmån, som en gång beslutats, längre bygger på rationella skäl.

Vad jag framför allt vill invända mot frågeställningen skattesubsidier/beskattningsutgifter är, att beräkningen av skattebortfallet i många fall är en omöjlighet. Jag medger gärna, att den frågan bör bedömas högst olika vid olika skatteformer. Effekten av en viss lättnad vid omsättnings/mervärdesskatten kan ofta beräknas nästan exakt, likaså effekten av barn- eller andra avdrag, som görs från inkomstskatten, inte från inkomsten. Med nuvarande datateknik är det inte heller svårt att få fram ganska exakta siffror för, hur stora avdrag av skattesubsidienatur de skattskyldiga totalt gjort för vissa sådana ändamål, där andra alternativ än att göra eller att inte göra avdraget inte finns.

Problemet blir helt annat, om vi tänker på rörelseinkomstbeskattningen, särskilt den av nordisk modell, som kännetecknas av att den skattskyldige har betydande valfriheter och det kommer an på hans egen bedömning, i vilken ordning han utnyttjar dem. Om i hela landet under ett visst år görs investeringsfondsavsättningar för totalt 1 mrd kronor/mark, men de skattskyldiga samtidigt har 10 mrd outnyttjade lagerreservmöjligheter och 8 mrd outnyttjade degressiva avskrivningar, är det enda helt säkra, att investeringsfondssyste-

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 23:03:15

mets skattesubsidieverkan inte är 1 mrd utan mycket mindre, kanske nära noll. För att kunna göra exakta mätningar räcker det inte ens, att vi känner varje enskilt företags bokslutssituation (alltså hur många företag som har s k kritisk bokslutssituation, d v s saknar andra kostnadsalternativ). Vi borde dessutom känna till varje enskilt företags bokslutsstrategi i en ny situation och den känner företagen inte ens själva. Jag ser inte vid rörelsebeskattningen möjligheter att göra ens närmelsevis exakta mätningar av särskilt sådana skattelättnader, som består i periodiseringsfrihet. För avskrivningsreglernas del tillkommer svårigheten att bestämma, vilken avskrivning som skall anses ''normal''.

Mattsson har rätt i att det inte är rimligt att ställa kravet, att man vid beräkning av skattelättnaders verkningar skall beakta även de positiva verkningar på samhällsekonomin dessa skatteregler haft. Även direkta understöd bör ju ha positiva effekter. Men jag tror, att skattelättnaderna t ex för investeringar genom sin bindning till den skattskyldiges beslutsautonomi och tack vare kravet, att företaget måste ha förtjänst för att kunna utnyttja t ex avskrivningslättnader, ofta har betydligt bättre indirekt effekt än direkta bidrag, vilka kanske skapar lönsamhet för ett projekt som utan bidraget vore olönsamt.

Mattsson underströk under diskussionen vid seminariet, att undersökningen av skattesubsidierna inte syftar till att eliminera dem utan till att ge beslutsfattarna ett bättre beslutsunderlag. Detta är en viktig synpunkt, som gärna hade fått komma klarare fram i seminarieboken. Många av dessa lättnadsregler är säkert fullt på sin plats även vid en förnyad prövning baserad på alla de fakta som det är möjligt att få fram.

Skillnaden mellan Mattssons uppfattning och min är inte alls så stor som denna kritiska granskning kunde ge vid handen. Jag har dock velat uttrycka min dubier särskilt beträffande mätningsmöjligheterna. Skattesystemen t ex i Sverige och USA är på den punkten inte alls jämförbara, varför internationella jämförelser stöter på problem. Jag har också förvånat mig över vissa av de exempel som anförts på tal om skattesubsidier. Här må nämnas särbeskattningen av makars inkomster som enligt min mening inte har något med den problematiken att göra utan som det verkar enbart förvirrande att ta upp i detta samband.

Sammanfattningsvis vill jag gärna rekommendera boken från seminariet i Saltsjöbaden hösten 1983. Dess största förtjänst är, att den är tankeväckande. Några färdiga lösningar erbjuds inte. Ur rent skatterättslig synvinkel tror jag att vi alla vore glada, om en mängd icke-fiskalt betingade regler kunde rensas ut ur skattesystemet och detta vore neutralare än det är idag. Verkligheten är dock inte så enkel och då är det — som nästbästa alternativ — befogat att kräva kunskap om effekterna av olika skattelättnader. Men det är skäl att förhålla sig tillräckligt kritiskt till möjligheterna att få i alla avseenden adekvat kunskap.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 23:03:15