

Underlagsrapport 2023:2

KUNSKAPSUNDERLAG OM FRÅGOR SOM RÖR SKATTER OCH JÄMSTÄLLDHET

Beställd från Åsa Gunnarsson

Jämställdhetsmyndigheten publicerar flera olika typer av rapporter. Underlagsrapporter från externa forskare eller aktörer som fungerar som ett kunskapsunderlag är en typ av rapport

Jämställdhetsmyndigheten

Göteborg, april 2023

Underlagsrapport 2023:2

Dnr: ALLM 2022/169

Har du frågor om denna publikation, kontakta:

Peter Vikström, avdelningschef Analys och Uppföljning

Telefon 031-392 90 007

INNEHÅLL

Förord	4
Sammanfattning	5
1. Inledning	6
2. Metoder och perspektiv	8
3. Socioekonomiska könsskillnader som är relevanta för skattepolitiken	9
4. Skatter kan utjämna, reproducera och fördjupa ekonomisk ojämställdhet	12
4.1 Sam- och familjebesättning; en skatterättslig kvinnofälla	12
4.2 Individuell inkomstskatt en central skattereform för kvinnors ekonomiska egenmakt	13
4.3 Jämställdhetsbudgetering istället för jämställda skatter	14
4.4 Kvinnor som självförsörjande individer.....	15
5. Från omfördelade skatter till skatter för tillväxt	16
5.1 Marginalskattediskursen.....	16
5.2 Fiskala skatter för ekonomisk tillväxt	17
6. Budgetsanering, olikformighet och skatteorättvisa har skapat ett nytt lapptäcke	21
6.1 Dynamiska effekter som uteblev.....	21
6.2 Avsteg från enhetlighet och likformighet leder till skatteutgifter	22
6.3 Bristen på diskussioner om skatterättvisa	24
7. Tillväxtmyten som flyttat skattebördan från män till kvinnor	26
7.1 Besättning av arbetsinkomster.....	27
7.2 Besättningen av kapitalinkomster	29
7.3 Skattereduktionerna	30
8. Framtidens skattesystem; behovet av ny kunskap, nya perspektiv och nytt systemskifte	32
8.1 Är tiden inne för jämställda skatter?.....	33
8.2 Nödvändigheten av ett intersektionellt perspektiv på inkomst	34
8.3 Hållbara kommunala skattebaser.....	34
8.4 Återuppbygg ett statligt inkomstskattesystem baserat på skatteförmåga.....	35
8.5 Förmögenhetsskatter och bostadsbesättning med fördelnings- och jämställdhetspolitisk profil	36
8.6 Indirekta skatter, bolagsbesättning och jämställdheten.....	36
Referenser	38
Offentligt tryck.....	38
Övrigt	39
Litteratur.....	39

FÖRORD

Den här underlagsrapporten som innehåller en analys av skattessystemet från ett jämställdhetsperspektiv har tagits fram av Professor Åsa Gunnarsson, Umeå universitet.

Analysen visar att skattessystemet inte är jämställt, utan får olika konsekvenser för kvinnor och män. De slutsatser som framförs i rapporten är rapportförfattarens egna och utgör inte Jämställdhetsmyndighetens uppfattning.

Göteborg, april 2023

*Peter Vikström,
Avdelningschef*

SAMMANFATTNING

Hur våra skatter påverkar jämställdheten är en fråga som sällan uppmärksammas i svensk politik, forskning eller samhällsdebatt. Jämställdhet har, med några få undantag, utgjort en icke-fråga i våra skattereformer. Konsekvenserna av denna kunskapsbrist är att våra skattelagar har bidragit till att befästa och fördjupa den ekonomiska ojämställdheten. Syftet med den här studien är att presentera ett interdisciplinärt kunskapsfält som kritiserat skatternas praktik och teori utifrån genus- och jämställdhetsperspektiv. Föreställningen i skatteforskning och skattepolitik om att juridik och ekonomi bygger på könsneutrala grunder utgör ett grundläggande problem eftersom det bortser från de stora socioekonomiska jämställdhetsklyftor som finns mellan kvinnor och män i form av ägande, inkomster och företagande. Synsättet har lett till att män dragit mest nytta av olika typer av skattesänkningar, vilket kan betraktas som en diskriminering av kvinnor på strukturell nivå.

I studien ställs frågan om den ensidiga skattepolitik som värnat ekonomisk tillväxt och motarbetat fördelningspolitik, efter de kriser som drabbat oss, står inför ett paradigmskifte. Framtidens utmaningar ställer krav på rättvisare och hållbarare skattesystem och det öppnar upp för kravet på jämställda skatter.

1. INLEDNING

Sverige ligger långt fram när det gäller jämställdhet. Dock finns det fortfarande områden som i stort sett har saknat genomlysning utifrån de jämställdhetsmål som beslutats på svensk, europeisk och global nivå. Skatter är just ett sådant område. Jämställdhet har varit, om alls en fråga, ytterst marginell i världens alla skattereformer. I Sverige, liksom i många andra länder, är det inte skattelagarna i sig som genom direkt könsdiskriminerande särregleringar ger upphov till ekonomisk ojämställdhet och diskriminering. Däremot kan skattelagar bidra till olika grader av strukturell, indirekt diskriminering genom att befästa och fördjupa den rådande ekonomiska ojämställdheten mellan kvinnor och män (Gunnarsson m fl. 2017).

Det är anmärkningsvärt att medvetenheten om sambandet mellan skatter och jämställdhet är så pass låg, med hänsyn till att det finns områden, som t ex familjebeskattningen, där jämställhetsfrågan sedan länge har varit uppenbar (Soler Roch 1999). Istället för ett erkännande att skattesystemet har stor potential att utjämna ojämställda ekonomiska förhållanden reproduceras en föreställning om oss själva och samhället genom en uppdelning av världen i en privat sfär som omfattar den del av livet som handlar om familj och personliga relationer, respektive en offentlig sfär som omfattar det offentliga livet, som formas av politiken och marknaden. Historien har format djupa kulturella mönster. Det manliga livet har pågått i det offentliga rummet och det kvinnliga livet i det privata. Samhällskontraktets teoretiska bas är bara anpassat till livsvillkoren i den offentliga sfären och omfattar därför inte de socioekonomiska realiteter i den privata sfären som format kvinnors livsvillkor.

Den här studien kommer inledningsvis att ge en historisk belysning av det svenska skattesystemets politiska och principiella grunder. Syftet är att ge en bild av hur till synes könsneutrala lagmotiv och regelverk vilar på skattepolitiska grunder som bidragit till att befästa och fördjupa den ekonomiska ojämställdheten. Ett skatteideologiskt narrativ har byggts upp som är svårt att förändra. Vetenskapliga teser om skatternas funktion i samhället, som kan vara fullt adekvata i kontexten av sitt ursprung, har fått en alltför okritisk tillämpning och ibland använts som om de vore sanningar. En utgångspunkt i den här studien är att de stora strukturella mönstren av socioekonomisk ojämställdhet mellan kvinnor och män måste beaktas i skattepolitiken. Synen på skatterättvisa och skatternas fördelningsprofil, skattebasernas utformning, samt hur skatter påverkar fördelningen av betalt och obetalt arbete utgör några av de centrala frågor som ska behandlas.

Dispositionen av rapporten inleds med att beskriva metod och perspektiv. Därefter förklaras hur utfallet av formellt sett neutrala skattelagar kan leda till ett materiellt utfall som på grund av socioekonomiskt ojämställda ekonomiska livsvillkor innebär ett missgynnande av kvinnor på strukturell nivå. Rapporten behandlar sedan skatteprincipiella överväganden som legat till grund för olika skattereformer och hur de påverkat jämställdheten. Studien börjar med en historisk tillbakablick som tar sin början i en beskrivning av 1971 års jämställdhetsorienterade reform, genom vilken partiell särbeskattning infördes. Därefter följer en beskrivning av debatt och reformer som rörde frågor om

marginalskatt och optimala skatter, vilket ledde till ett systemskifte genom 1991 års skattereform. Avslutningsvis beskrivs hur reformer och skattepolitik inte längre vilar på några stabila principiella grunder, vilket bidragit till ett lapptäcke av olikformig beskattning och bristande skatterättvisa som också undergräver jämställdheten. Rapporten avslutas med förslag på behovet av en skatteteoretisk och skattepolitisk omorientering och hur det är sammanvävt med jämställdhetspolitiska målsättningar.

2. METODER OCH PERSPEKTIV

Den centrala utgångspunkten för den här rapporten är att jämställdhet borde utgöra en systembärande idé för rättvisa och hållbara skatter. Problemet är att många skattelagar, under rådande skatteideologi, bidragit till att befästa och fördjupa den ekonomiska ojämställdheten. Det är dessutom svårt att se en förändringspotential så länge som forskning och politik om skatter bygger på en del grundläggande satsar, som framstår som självklara, men egentligen utgör ganska omedvetna förgivettaganden. Detsamma gäller vetenskapliga teser om skatternas funktion i samhället, som kan vara fullt adekvata i kontexten av sitt ursprung, men som fått en alltför okritisk tillämpning och ibland används som om de vore sanningar istället för teoretiska perspektiv.

Den här studien kritiserar föreställningen om att juridik och ekonomi bygger på könsneutrala grunder. När det gäller de ekonomiska frågorna så riktas kritiken mot hur modern utbudsekonomi, som handlar om hur skatter ska anpassas till välfärdstillväxt, bortsett från kvinnors livsvillkor. Kritiken bygger på de ekonomiska analyser om hur hushåll och kvinnor påverkas av skattesystemet som utvecklats av bl a. Eward McCaffrey (1997), samt Patricia Apps och Ray Rees (2018; 2009). När det gäller juridiken är utgångspunkten ett genusrättsvetenskapligt perspektiv, som problematiserar rätten utifrån rättsliga principer om jämställdhet, samt hur kön skapas och återskapas i rätten. Metoden syftar till att påvisa hur rätten är uppbyggd på avskiljandets logik. Genom ett ofta omedvetet tänkande i motsatspar eller dikotomier, så avskiljs den sida av motsatsparet som underordnats och den dominerande sidan normaliseras och tas för given. I kritiken av den försanthållna neutraliteten inom skattejuridiken appliceras ett perspektiv som visar på hur gränserna för vad som anses kunna regleras rättsligt följer en samhällsteoretisk dikotomi mellan den privata och offentliga sfären av ekonomin, och hur den privata sfären bidragit till att underordna kvinnors livsvillkor i rättens djupstruktur. Många samhällsfrågor som är centrala för kvinnor rör sig i privata sfären. Det gäller särskilt kring frågor om föräldraskap, sexualitet, reproduktion, våld, sexualbrott, försörjning och ekonomi (Svensson 1997; Gunnarsson m. fl. 2018). Att analysera rätten i en socioekonomisk kontext som belyser kvinnors livsvillkor är en metodansats som kan visa på motsättningen mellan föreställningen om könsneutralitet och verkligheten.

En intern rättsvetenskaplig utgångspunkt för hela studien utgörs av den skatterättsliga doktrin som byggt upp en hierarki av vägledande skatterättsprinciper och skattepolitiska motiv för att rättfärdiga finansiering av offentlig verksamhet samt att upprätthålla en normativ koherens inom skattesystemet. År 1992 presenterade SCB resultatet av detta uppdrag i kartläggningen "Man är chef. En studie av kvinnor och män på ledande poster i privat och offentlig sektor" (SCB 1992). Det var första gången som tillförlitlig statistik över kvinnor och män på chefsposter inom olika delar av den svenska arbetsmarknaden publicerades. Knappt 10 procent av cheferna inom den privata sektorn som helhet var kvinnor och andelen var lägre på de högre chefsnivåerna (a.a.).

3. SOCIOEKONOMISKA KÖNSSKILLNADER SOM ÄR RELEVANTA FÖR SKATTEPOLITIKEN

Sverige har länge rankats högt i globala jämställdhetsindex såsom Global Gender Gap Index, vilken årligen publiceras av Världsekonometiskt forum i Davos och Gender Inequality Index (GII) som är en del av FN:s utvecklingsprogram¹. Men trots att Sverige framgångsrikt har fört en offensiv jämställdhetspolitik, så är det uppenbart att kön fortfarande påverkar de ekonomiska villkoren livet ut.

Män har högre inkomst av anställning än kvinnor. Detta förhållande har utretts i omgångar och förklaringarna är i huvudsak strukturella skillnader i arbetsmönster samt en lönediskriminerande praktik. Delegationen för jämställdhet i arbetslivet pekade på två grundfaktorer, tiden på arbetet och ersättningen för arbetet, som starkt bidrar till de könsbundna löneskillnaderna. Det är inte så att kvinnor arbetar mindre än män, men de ägnar mer tid till det obetalda hemarbetet. Kvinnor arbetar därför deltid på arbetsmarknaden i större utsträckning och tar ut större andel av den betalda föräldraledigheten än vad män gör (SOU 2015:50, s. 11–13). Kommissionen för jämställda livsinkomster visade också på olika beräkningar av hur stor skillnaderna blev i livsinkomster. Det handlar om miljonbelopp (SOU 2022:4, s. 66–73)

Ojämställda löneskillnader och arbetsvillkor återspeglas också i lägre pensioner. Att tjänstemän har högre pension än arbetare är uppenbart, men av statistiken i Sveriges *Jämställdhetsbarometer* framgår också en tydlig könsskillnad. Bland nyblivna pensionärer inom arbetaryrken var männens pension före skatt 4000 kr högre än arbetarkvinnornas och 3000 kr lägre än tjänstemannakvinnorna som i sin tur i genomsnitt hade 10 000 kr mindre i pension än tjänstemannamännen. Det kanske mest anmärkningsvärda är att 45 procent av arbetarkvinnornas inkomstpension inte ens nådde upp till nivån för garantipension (Bergold m fl. 2020).

Tankesmedjan Ownershift presenterade i sin första rapport *Vem äger Sverige?* (2019) en ägarinnetabell som visade på en provocerande bild av det ojämställda ägandet. Från den lilla hushållsekonomin sparande till den stora ekonomin av aktieäggande i börsnoterade företag, huvudmannaskap i bolag, ägande av mark, fastigheter, skog och upphovsrätter är andelen kvinnligt ägande lägre än männens. I den senaste rapporten, *Ägande i nöd och lust* (2022), visar Ownershift upp ytterligare en dimension på det ojämställda ägandet. Vid skilsmässor i olikkönade äktenskap ökar könsskillnaderna i fastighetsägande och förmögenheter till kvinnornas nackdel. Det mest uppseendeväckande resultatet är att mäns fastighetsägande ökar mer än kvinnors i samband med skilsmässan oavsett vem som ägde mest under äktenskapet.

¹ World Economic Forum 2022, *Global Gender Gap Report 2022*, https://www3.weforum.org/docs/WEF_GGGR_2022.pdf; <http://hdr.undp.org/en/content/gender-inequality-index-gii>

Kvinnors kapital- och förmögenhetstillgångar ligger således generellt sett på en mycket låg nivå, vilket förstås leder till lägre kapitalinkomster. Långtidsutredningen, som presenterades i slutet av 2019, visar på att kvinnors kapitalinkomster sedan mitten av 1990-talet tämligen konstant utgjort i genomsnitt 50 procent av männens kapitalinkomster (SOU 2019:65).

När det gäller näringsverksamhet är jämställdhetsklyftorna många. Män bedriver näringsverksamhet i större utsträckning än kvinnor och dessutom uppvisar kvinnors och mäns företagande stora skillnader när det gäller ägande, kapital och företagsformer. Endast fyra procent av det totala aktievärdet på börsen innehas av kvinnor. Andelen män som är registrerade som företagare i små bolag, ofta klassade som fåmansaktiebolag, uppgick till 76 procent 2020 (Ownership 2022). Kvinnliga företagare saknar ofta eget eller lånat kapital, vilket påverkar möjligheter till expansion. De utnyttjar skatterättsliga reserveringsmöjligheter i betydligt lägre grad än manliga företagsidkare och är oftare ensamföretagare och tjänsteproducerande. Kvinnor driver till största del vad som brukar kallas levebrödsföretag som sällan utvecklas och övergår i former av tillväxt- och innovationsdrivande företag. Det finns en utbredd allmän samhällsuppfattning, som konkret kommer till uttryck både i juridik och ekonomi, att kvinnor oftast innehar en osjälvständig ställning i familjeföretag, vilket bland annat medför att kvinnor inte ses som jämlika delägare (Vada 2007; Kornhauser 2011; Alsos, Hytti och Ljunggren 2016). I svensk skatterätt finns en reglering om medhjälpande make. En make räknas som medhjälpande make om personen inte har en ledande ställning med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter (60 kap. 5 § Inkomstskattelagen (IL)). Det är oftast hustrun som faller under denna kategori (Gunnarsson 2011a). I en rapport från Skatteverket som hade uppdraget att utreda förhållandet mellan beskattning och de jämställdhetspolitiska målen, konstaterades att kvinnor inte begår skattefel i den omfattning som män gör när de deklarerar sin näringsverksamhet. Begreppet skattefel täckte i utredningen in allt från enkla räknefel till skattebrott (Skatteverket 2007).

Kvinnor som företagare, kapitalägare och investerare problematiseras ofta som oviljiga att ta ekonomiska och juridiska risker, vilket kan påvisas i allt från hur de deklarerar sin näringsverksamhet till hur de investerar, belånar eller placerar i kapitaltillgångar. Genusforskning kring kvinnors ekonomiska risktagande i näringslivet ifrågasätter denna bild av egenskapgörande och hävdar att den snarare är en bortförklaring som döljer att det i själva verket handlar om att kvinnors risktagande och svaga position inom näringslivet är en skapad situation. Ytterst handlar det om hur makt och inflytande präglas av djupt genuskodade, kulturella, ekonomiska och sociala mönster (Kornhauser 2011; Alsos, Hytti och Ljunggren 2016).

Forskning visar på att kvinnliga företagare i de nordiska länderna, sin höga jämställdhetsranking till trots, har samma problem som kvinnliga företagare runt om i världen. Ungefär 70 procent av nya företag i Norden startas av män. Branscherna är väldigt könssegregerade. Männen dominerar inom innovationsdrivna områden som naturvetenskap och teknologi, samt de kapitalstarka företagen. Riskkapitalbranschen som är viktig för tillväxtföretag av olika slag, och helt avgörande för att finansiera företagare som satsar på nya, innovativa idéer är också en väldigt könskev sektor, vilket förstås påverkar kvinnliga företagares möjligheter att expandera (Alsos och Ljunggren 2016; Ljunggren 2020).

Mot den här bakgrunden är det förstås särskilt allvarligt när Kommissionen för jämställda livsinkomster konstaterade att det finns ett flertal exempel på en ojämn fördelning av olika stödåtgärder mellan kvinnor och män inom näringspolitiken och den regionala utvecklingspolitiken. Den socioekonomiska verkligheten inom företagslivet visar att kvinnliga företagare har uppenbara behov av näringspolitiska insatser som exempelvis marknadskompletterande lån, men inte ens ett särskilt regeringsuppdrag till Almi om att stödja kvinnor har kunnat uppfyllas. Det finns också kvalitetsbrister i uppföljning av olika former av stöd, som bland annat innebär att det är svårt att utvärdera jämställdhets-effekterna (SOU 2022:4, Bilaga 3, s. 488–489).

4. SKATTER KAN UTJÄMNA, REPRODUCERA OCH FÖRDJUPA EKONOMISK OJÄMSTÄLLDHET

De djupa strukturerna av ekonomisk ojämställdhet återspeglas i grundläggande finans-teoretiska synsätt på produktionen och distributionen av välfärd i det ekonomiska kretsloppet mellan samhälle, marknad och hushåll. Den utbredda politiska och vetenskapliga föreställningen är att hushållens välfärd enbart byggs upp av inkomster från den offentliga delen av ekonomin. Med offentlig avses här marknadens produktion och handel med varor och tjänster, samt den offentliga budgetens transfereringar till hushållen. Hushållens egen produktion av välfärd som uppkommer genom att det i hushållen sker ett utbyte av tid, pengar och omsorg betraktas som den privata ekonomin. Därför har sedan länge den rådande finanstestetiska uppfattningen varit att avkastningen av arbete i hemmet inte kan beskattas (Welinder 1974, s. 111). Värdet av hushållsproduktionen erkänns inte och ingår följaktligen inte heller i BNP. Det här är en teoretisk grund som påverkar skatterättens strukturella och kontextuella ramar.

Dikotomin mellan en offentlig och privat del av samhällsekonomin präglar grundläggande skatterättsliga frågor om hur skattebaser och skatteobjekt ska definieras och på vilka grunder. Den förklarar också hur skatter påverkar hushållens arbetskraftsutbud, samt varför ekonomisk jämställdhet mäts utifrån inkomster från den offentliga delen av ekonomin.

4.1 Sam- och familjebeskattnings; en skatterättslig kvinnofälla

Dikotomin har grundlagt synen på familjen/hushållet som en grundenhet för rättslig, kulturell och ekonomisk gemenskap, där levnadsstandarden bygger på en genuskodad omsorgs- och försörjningsrelation. När Västeuropa under 1900-talet genomförde de moderna inkomstskattesystemen för att bygga välfärdsstater, var den dominerande normen att familjen och äkta makar sambeskattades (Grbich 1993; Gunnarsson 2011b).

Att betrakta makar, eller t o m hela hushållet, som ett skattesubjekt undergräver skatterättens könsneutralitet eftersom det påverkar kvinnors arbetskraftsutbud. I den standardmodell som dominerar synen på hushållens betydelse för produktivitet och förmögenhetstillväxt, bedöms individens egen nytta vara en styrande faktor för vad som utgör ett rationellt val mellan arbete och fritid i hushållen. Valet framstår som fritt och socialt isolerat från andra individers intressen och behov. Teorier om optimal beskattning bygger på att det ekonomiska beteendet hos en skattebetalare drivs av en substitutionseffekt som består av att höga skatter på arbete leder till att det blir billigare att byta ut arbetstid mot annan tid. Att använda tiden till annat än arbete brukar beskrivas som fritid (McCaffrey 1997, 178; Apps och Rees 2009).

Tillämpas analysen på en typisk olikkönad kärnfamilj, bestående av två föräldrar som båda förvärvsarbetar och som har underåriga barn, så synliggörs en av de kärnfrågor som måste lösas för att målet om ekonomisk jämställdhet ska kunna uppnås. När antagandet

om det rationella valet utifrån individuell egennytta konfronteras med verkligheten så visar studier att kvinnan i ett traditionellt förhållande anpassar sig till mannens val. Renodlat så visar analyserna att den med högst inkomst i en familj styr valet mellan arbete och fritid för den som har lägst inkomst. Om kostnaderna i form av skatter på arbetsinkomster blir för höga, så väljer individen med högsta förvärvsinkomsten i en tvåförsörjarfamilj att öka mängden fritid samtidigt som det blir billigare för hushållet om den som tjänar mindre arbetar mer på marknaden. Antagandet om den individuella egenytan påverkas således av ett relationellt ekonomiskt beroendeförhållande inom familjen. En annan observation är att kvinnors substitut för arbete inte är fritid i meningen ledighet utan består till största del av obetalt hemarbete. Villkoren för det interna utbytet i hushållet av inkomster mot tid för omsorg och hushållsproduktion bestäms följaktligen av den nettoinkomst som kvinnan kan erbjudas på marknaden. Eftersom kvinnors inkomster av olika orsaker är generellt sett lägre än männens, innebär det att alla skatteåtgärder som förstärker denna skillnad också indirekt sätter en lön på kvinnors arbete i hemmet (McCaffrey 1997, s. 180–181; Nyberg 2005; Apps och Rees 2009; 2018).

4.2 Individuell inkomstskatt en central skattereform för kvinnors ekonomiska egenmakt

I Sverige skedde det första steget mot en individuell beskattning av makar i samband med den stora socialpolitiskt inriktade skattereformen från 1971. Utifrån principen om skatteförmåga definierades individen som skattesubjekt för den personliga inkomstbeskattningen. En konsekvent tolkning av skatteförmågeprincipen ansågs vara att förmåga ska beräknas på den individuella inkomsten (Lindencrona 1989). Sambeskattningen i Sverige var utformad så att makarnas inkomster lades ihop för att sedan klyvas i två lika stora delar som beskattades av vardera maken. Eftersom inkomstskatten då var kraftigt progressiv, innebar inkomstklyvningen att den som hade högst inkomst minskade sin marginalskatt mest. Det traditionella mönstret i 1970-talets Sverige med mannen som familjeförsörjare betydde att många gifta kvinnor var hemmafruar eller hade mycket små inkomster. Sambeskattningen gav gifta män en mycket lägre inkomstskatt än de skulle ha haft med en individuell beskattning. Skattereformen 1971 innebar att männen fick en betydande inkomstskattehöjning. Följaktligen blev det billigare för familjeekonomin att fruarna började förvärsarbeta i högre grad. Den nya individuella beskattningen banade väg för satsningen på en utvecklad offentlig barnomsorg och en generös föräldraförsäkring som stärkte tvåförsörjarfamiljens ställning (Gunnarsson och Eriksson 2017a).

Avskaffandet av sambeskattningen bidrog starkt till att förbättra den ekonomiska jämställdheten när den så tydligt höjde värdet av kvinnors förvärsarbete. Reformen hade ett kraftigt inflytande på kvinnors ökade förvärsarbete. Mellan 1970–1975 ökade antalet kvinnor på arbetsmarknaden med ca 200 000 kvinnor, av vilka ca 50 000 hade barn under sju års ålder (SOU 1977:91, 129). Senare simuleringar indikerar att reformen kan ha bidragit med så mycket som en tioprocentig ökning av gifta kvinnors förvärsarbete (Selin 2009).

Ett annat sätt att beskriva hur reformen ökade kvinnors ekonomiska egenmakt är att många kvinnor lämnade fattigdomsfällan som bestod i att tillhöra den allra lägsta

inkomstdecilen för disponibel² inkomst. År 1975 hade en fjärdedel av kvinnorna i åldersgruppen mellan 18–64 år, en disponibel inkomst i den allra lägsta inkomstdecilen (40 000 kr), men endast fyra procent av männen. Tjugo år senare, dvs. 1994, var andelen kvinnor i den lägsta inkomstgruppen på samma nivå som männens, dvs. fyra procent. Andelen män under fattigdomsstrecket var oförändrat, men kvinnorna hade förbättrat sin ekonomiska situation avsevärt (Nyberg 1997, s. 40–41).

4.3 Jämställdhetsbudgetering istället för jämställda skatter

Som framgick av beskrivningen av könsbundna socio-ekonomiska skillnader så är det uppenbart att skattereformer som strävar efter ökad ekonomisk jämställdhet bör ha som mål att utjämna och omfördela ekonomiska resurser mellan kvinnor och män. För detta krävs någon form av progressiv beskattning. Arbets- och kapitalinkomster brukar utgöra skattebas för en direkt form av progressiv beskattning, men det finns många indirekta former av progressivitet i skattesystemet, såsom skattedelen i socialavgifterna eller olika former av skattereduktioner såsom jobbskatteavdraget. Sverige med sina höga skatter har en relativt låg skatteprogressivitet och det är svårt att överblicka vad som utgör ett reellt inslag av vertikal skatterättvisa, vilket är vad som krävs för att utjämna de ojämsställda inkomsterna från lönearbete, näringsverksamhet och kapital (Flood, Nordblom, och Waldenström 2013, kapitel 3).

Den låga progressiviteten i beskattningen av inkomst samt den tudelade beskattningen av förvärvs- och kapitalinkomster som innebär lägre skatt på kapital, försvårar möjligheten att uppnå en vertikal rättvisa mellan män och kvinnor. Eftersom kvinnors i snitt äger 50 procent av männens kapitalinkomster så är det uppenbart att de inte åtnjuter någon särskilt stor fördel av den lägre kapitalbeskattningen. Även om det förekommer deklarationer som understryker att skattesystemet har en tydlig påverkan på förutsättningarna för ekonomisk jämställdhet (prop.2017/18:1 Bilaga 3) så är det framförallt transfereringssystemet som bidrar till att utjämna den individuella disponibla inkomsten för kvinnor.

Sedan 1988 har regeringen i budgetpropositionen redovisat fördelningen av ekonomiska resurser mellan kvinnor och män i en egen del (prop. 1987/88:105). Begreppet jämställdhetsbudgetering infördes 2004 och innebär att budgetbeslut ska analyseras mot bakgrund av jämställdhetsmålen. Redovisningarna har presenterats i form av jämställdhetsbilagor till budgeten. Ett återkommande resultat har varit att andelen kvinnor som får ersättningar från socialförsäkringssystemet är högre och de får ersättningar under längre perioder, vilket jämnar ut inkomstskillnaderna mellan könen. Män erhåller visserligen mer i inkomstgrundande socialförsäkringar än kvinnor på grund av att de generellt sett har högre inkomster, men kvinnor får mer i försörjnings- och behovsgrundande bidrag (Gunnarsson 2011a). I en rapport författad på uppdrag av Sveriges Kvinnoorganisationer har beräkningar gjorts som visar på att män för år 2020 erhöll 26,5 miljarder mer än kvinnor i skattereduktioner (Nordling 2022, s. 9).

Analyserna präglas av politiken som förs av de partier som innehar regeringsmakten. I den jämställdhetsbilaga som presenterades vid den tidpunkt då denna rapport

² Med individuell disponibel inkomst menas vad som återstår att disponera när man räknat ihop en persons alla inkomster, dragit av skatten och lagt till hushållsrelaterade transfereringar.

författades, användes begreppet utökad inkomst, vilket omfattar det sammanlagda bidraget från välfärdstjänster och individuell disponibel inkomst. Denna inkomst ökar mer för kvinnor än för män. Satsningarna avseende välfärdstjänster bedöms tillföra ekonomiska resurser till kvinnor i högre utsträckning än män (prop. 2022/23:1, Bilaga 3 Ekonomisk jämställdhet).

Transfereringssystemets funktion av jämställdhetsregulator begränsas emellertid av att transfereringarna enbart bidrar till att höja kvinnors disponibla inkomst på årsbasis. Som Kommissionen för jämställda livsinkomster påvisade, så innebär många offentliga stödåtgärder att män i större utsträckning tar del av stöd som ger dem bättre förutsättningar att ackumulera ytterligare inkomster från både kapital och förvärvsarbete (SOU 2022,4 s. 446).

4.4 Kvinnor som självförsörjande individer

Att skatte- och transfereringssystemet samverkat genom att integrera en ideologi som betraktar kvinnor som självförsörjande individer och inte som fruar eller mödrar, är nog den viktigaste förklaringen till att svenska kvinnor förvärvsarbetar i nästan lika hög grad som svenska män. I Sverige är kvinnors sociala medborgarskap således självständigt i fråga om sociala skyldigheter och rättigheter och starkt knutet till arbetslivet. Den svenska modellen som innebär att inkomstskatten är individuell och oberoende, barnomsorgen väl utbyggd och offentligt finansierad i kombination med föräldraledighetslagstiftning och föräldraförsäkring, samt att sociala förmåner till familjen inte ska vara inkomstprövade och inte heller baseras på familjeinkomsten har stort stöd i den internationella forskningen (Apps och Rees 2018; Stewart 2017).

Modellen har dock sina brister. Fortfarande sker ingen större rättslig intervention i de beroendeförhållanden som uppstår genom familjens egen fördelning av arbete, omsorg, ansvar och tid. I barnfamiljer är mönstret att kvinnor arbetar deltid i mycket större utsträckning än män när barnen är små. Detta innebär att försörjningsmönstret i barnfamiljer inte är två heltidsarbetande föräldrar, utan istället består familjen av en och en halv familjeförsörjare. Det sker således ett utbyte av betalt mot obetalt arbete och förvärvsarbete mot omsorg, vilket leder till en ekonomiskt ojämn situation för kvinnor (Gunnarsson 2011a; Wennemo, Lanninger och Sundström 2014).

5. FRÅN OMFÖRDELANDE SKATTER TILL SKATTER FÖR TILLVÄXT

Under en tjugoförårsperiod skedde en omsvängning av skattepolitiken. Från 1971 års skattereform som representerar en omfördelade välfärdspolitik byggd på social rättvisa, jämlikhet och jämställdhet, till ett systemskifte präglad av en nationalekonomisk tillväxtmodell som har både nyliberala och nyklassiska rötter (Korpi och Palme 1993; Steinmo 2003; Gunnarsson 1995, s. 137–140). Båda reformerna genomfördes av en socialdemokratisk regering.

5.1 Marginalskattediskursen

Den kraftfullt progressiva profil som genomfördes i 1971 års skattereform startade en omfattande debatt om marginalskatter. Den handlade framförallt om hur progressiviteten bidrog till en hög skatt på den sist intjänade inkomsten. Men det fanns också andra ingredienser i debatten. Pomperipossaeffekten, ett begrepp som Astrid Lindgren myntade i ett debattinlägg i form av en politisk saga, gav extra bränsle till kritiken av höga marginalskatter. Pomperipossaeffekten handlade däremot inte om inkomstskatten utan om den bristfälliga symmetrin mellan egenavgifter och inkomstskatten. Effekten av en skatt på skatten blev i sagan om Pomperipossa 102 procent.³

Ytterligare en del av debatten handlade om möjligheten att kvitta underskott i en förvärvskälla mot överskott i en annan. Denna möjlighet fanns tidigare i 1928 års kommunalskattelag under vilken skattesubjektets samlade nettoinkomster från olika förvärvskällor beskattades under en gemensam inkomstskatt. Denna beskattningsmodell brukar benämnas som en global inkomstskatt, vilket skiljer sig från dagens duala beskattningsmodell som tillämpar separata inkomstskatter för arbete och kapital (Lodin m fl 2021 s. 40; Birch Sørensen 2010 s. 63–67). Under den globala inkomstskatten kunde underskott under vissa förutsättningar kvittas mot överskott i andra förvärvskällor. I den förvärvskälla, annan fastighet, inom vilken privatbostäder schablonbeskattades, innebar kvittningsmöjligheten att de ofta stora underskotten som uppkom på grund av höga räntekostnader kunde kvittas mot högt beskattade inkomster i förvärvskällan tjänst.

Marginalskattedebatten skapade stort politiskt tumult och utgjorde en starkt bidragande orsak till att Socialdemokraterna förlorade regeringsmakten efter över 40 år av regerande. Den hade dessutom en direkt betydelse för att den borgerliga regeringskoalitionen under ledning av statsminister Fälldin sprack. Centerpartiet, Folkpartiet och Socialdemokraterna slöt 1981 en uppgörelse som de gav namnet ”Den underbara natten”. Den innebar en sänkning av den statliga inkomstskatten med upp till 20 procent för vissa inkomstgrupper samt en halvering av det skattemässiga värdet på ränteavdragen för villaägare. Moderaterna som ville se ännu större förändringar av marginalskatten lämnade

³ Lindgren, Astrid. *Pomperipossa i Monismanien*, Expressen den 10 mars 1976.

regeringen (Ds B 1981:16, s. 5–10; Gunnarsson 2003; Lodin, 2011, s. 50–55; Gunnarsson och Eriksson 2017a).

Men 1981 års skattereform gav ingen hållbar lösning på ett inkomstskattesystem som alltmer kom att likna ett lapptäcke. Marginalskatteproblematiken eskalerade återigen, men de främsta orättvisorna låg i hur skattebaserna utformades. Skillnader i beskattningen av olika typer av inkomster i kombination med stora avdragsmöjligheter skapade också snedvridningar och ineffektivitet i samhällsekonomin. Många anställningsförmåner som gavs istället för lön var undantagna från skattebasen i förvärvskällan tjänst. Beskattning av kapitalinkomst kan liknas vid en schweizerost. Listan på de orättvisa konsekvenserna av smala skattebaser, formellt höga skattesatser och möjligheterna att omvandla högt beskattade inkomster till skattebilliga inkomster var lång (Gunnarsson 1995). Omfattningen av både den olagliga och lagliga delen av detta skatteundrande kom att bli en central fråga i skattedebatten (prop. 1997/98:1, Bilaga 6, s. 9).

Mot bland annat denna bakgrund utvecklades under 1980-talet en idé om den duala inkomstskattmodellen som vi berört tidigare. Idén om dual inkomstskatt växte fram inom ramen för det nordiska skattevetenskapliga samarbetet som samordnas av Nordiska ministerrådet. Konceptet spred sig och fick stort stöd bland experter, politiker och akademiker i de nordiska länderna. Avsikten var att stoppa eroderingen av skattebasen för kapitalinkomstbeskattningen och minska de snedvridande marginalskatteeffekterna som uppstod med en global inkomstskatt (Sørensen 1994, 58–61; Bröms, Lindencrona och Ståhl 1986).

5.2 Fiskala skatter för ekonomisk tillväxt

1991 års skattereform innebar ett systemskifte och var så genomgripande att det kommit att benämnas århundradets skattereform (Bergstrand 2014; Lodin 2011, s. 100). Det kan tyckas lite missvisande i förhållande till 1928 års kommunalskattelag som införde den skatterättsliga grunden för ett modernt inkomstskattesystem. Men det är helt klart att 1991 års reform på ett grundläggande sätt avviker från kommunalskattelagens uppbyggnad kring skatteförmåga, varaktiga inkomstkällor och produktiv verksamhet.

Ursprungligen definierades i kommunalskattelagen sex inkomstslag, och summan av alla nettoinkomster med viss möjlighet till underskottsavdrag mellan förvärvskällorna, grundavdrag och en del allmänna avdrag utgjorde beskattningsbar inkomst under en kommunal proportionell och en statlig progressiv skatteskala. Denna globala inkomstskattmodell leder till påtagliga tröskeeffekter som är synbara för skattebetalarna och därför kan påverka deras beslut. 1991 års skattereform innebar en orientering från källteorin, global inkomstskatt och den vertikala betydelsen av skatteförmågeprincipen. Likformighet och horisontell rättvisa kom istället att utgöra ledande principer, medan skatteförmågeprincipen mer kom att fungera som en fasadlegitimation för rättvisa (SOU 1989:33, s. 49–64; Gunnarsson 1995, s. 116–124). I en av de många läroböcker i skatterätt som finns idag beskrivs principen på följande sätt: ”En likformighetsprincip är en allmän rättvisepincip som kan sägas innebära att lika – eller åtminstone jämförbara – fall ska bedömas på samma sätt. I skattesammanhang innebär det att personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt.” (Lodin m fl. 2021, s. 42).

I samband med 1991 års stora skattereform förändrades det svenska inkomstskattesystemet, och delvis också mervärdesskattesystemet, i grunden. Reformens skatteideologiska inramning följde en trend inom OECD-sfären, uppbackad av de stora inflytelserika internationella organisationerna för ekonomisk utveckling och samarbete, som förespråkade skattereformer med det överordnande syftet att öka ekonomisk tillväxt. Budskapet var att den nationella konkurrenskraften stärks genom att skattesystemen bl a. uppmuntar till investeringar, ekonomiskt risktagande, entreprenörskap och ökat arbetskraftsdeltagande. Bakom denna trend har det rått en teoretisk föreställning om att optimal beskattning för ekonomisk tillväxt kräver effektiva skatter vars enda syfte är fiskalt, dvs. endast inriktade på att samla pengar för den offentliga budgetens inkomstsida. En stor del av den ekonomiska teorin om optimal beskattning handlar om hur skatter påverkar hushållens arbetskraftsutbud. Grundantagandet är att det råder en allmän jämvikt i en marknadsekonomi som bygger på utbud och efterfrågan av varor och tjänster. Marknaden utgör på så sätt en neutral bas för en effektiv resursallokering i relation till människors och företags val mellan utbud och efterfrågan. När skatter påförs rubbas jämvikten eftersom det påverkar priserna i utbudsekonomin. Den finansiella belastningen förändrar helt enkelt människors rangordning av olika ekonomiska handlingsvägar. Utgångspunkten i resonemanget är att alla strävar efter att komma i besittning av ett så stort belopp av privata medel för egen disposition som möjligt. Det rationella valet utifrån egennyttan är att efterfrågan minskar när skatterna höjer konsumentpriserna (Schmelzer 2016; Apps and Rees 2018). Fiskala skatter strävar således efter att uppnå samhällsekonomisk effektivitet så att realinkomsten och sysselsättningen ökar, samt att dödviktsföruster, med vilket menas snedvridning av resursallokeringen, minskar (Skr. 2021/22:98).

5.2.1 Den duala inkomstskatten

En utbudsekonomisk lösning på hur välfärdstillväxt och skatter ska kunna kombineras är en kraftig generell sänkning av skattebördan och då särskilt inkomstskattebördan. Utifrån detta perspektiv anses inkomstskatten i sig motverka arbetskraftsutbud, sparande och investeringar. Inom modern utbudsekonomi ifrågasätts skatteförmågeteorins rättfärdigande av det progressiva inkomstskattesystemet. Kritiken riktas både mot den nominella progressiviteten och marginalskattenivåerna. En bärande tanke är att inkomstskatten har en extremt hög negativ substitutionseffekt, vilket leder till en optimistisk syn på de snabba positiva effekter som en marginalskattesänkning kan medföra för samhällsekonomin i stort. Inkomstskattesänkningar både av marginalskatten och generellt lägre eller ingen progressivitet antas ge kraftigt ökad ekonomisk tillväxt som ger dynamiska effekter och som i sin tur ger ökade skatteinkomster, ett ökat sparande och en reducering av inflationen. Ett uttryck för denna optimistiska syn på inkomst- och marginalskattesänkningarnas effekter är den välkända s.k. "Lafferkurvan", som anses påvisa att en skattehöjning kan leda till minskade skatteintäkter och en skattesänkning till ökade skatteintäkter. Allt bygger på antagandet att höga marginalskatteeffekter minskar viljan att höja sin inkomst. Samma resonemang kan överföras till viljan att spara. Låga eller inga marginalskatter leder till det motsatta beteendet. Den här argumentationen var av grundläggande betydelse för 1991 års skattereform (Gunnarsson 1995, s. 137–140; Lundgren 2019).

Huvuddragen i reformen var tudelningen av inkomstskatten som innebar att kapitalinkomster och arbetsinkomster beskattades under separata skatteskalor. Den formella

skattesatsen på arbetsinkomster hade bara två steg, en proportionell kommunalskatt och en statlig inkomstskatt på 20 procent för de högsta inkomstgrupperna. Målsättningen var att endast 15 procent av inkomsttagare med arbetsinkomster skulle beskattas med den statliga inkomstskatten. Resten av inkomstskatten bestod av den proportionella kommunalskatten, som 1991 beräknades ligga på ett genomsnitt av 30 procent i landets kommuner. På kapitalinkomster infördes en enhetlig skattesats på 30 procent (prop. 1989/90:110, s. 293–297; prop. 1997/98:1, Bilaga 6)

Den duala inkomstskatten innebar en omtolkning av skatteförmågeprincipen. Från att användas som ett mått på skattesubjektets totala skatteförmåga, kom den att tolkas som en princip för en likformig skattemässig behandling av inkomsters skatteförmåga. Skatteförmågeprincipen fick en funktionell tillämpning i lagstiftningsprocessen genom att identifiera en likformig behandling av löner, löneförmåner, vinstgivande hobbyverksamhet och andra prestationsrelaterade ersättningar i målsättningen att bredda inkomstskattebasen avseende arbetsinkomster. Likformighet var på samma sätt också en ledande princip i utformningen av hur beskattningen av olika typer av kapitalinkomster utformades såsom exempelvis reavinst, löpande kapitalavkastning, finansiellt sparande och pensionssparande (SOU 1989:33, s. 63–64; Gunnarsson 1995, s. 116–124).

Skälen till varför skattesatserna för kapital respektive arbetsinkomster bröt mot principen om likformighet var flera. Att beskatta kapitalinkomster med det nominella värdet ansågs olikformigt med hänsyn till att kapitalvinster till en viss del består av en värdeökning genom inflation. På basen av en beräkning om antagande om inflation och realräntenivån sattes skattesatsen för den reala kapitalinkomstbeskattningen till 30 procent. Två andra motiv angavs också. Det ena var att den genomsnittliga kommunalskatten låg på 30 procent och att bolagsskatten skulle sänkas från 57 procent till 30 procent (SOU 1989:33, s. 124–127; prop. 1989/90:110, s. 296–297).

Utredningarna bakom reformen var parlamentariskt sammansatta. Många skatteexperter, inom både politiken och akademien, anser att underlaget som presenterades var av god kvalitet med en högt driven ambition om att ersätta ett skatterättsligt lapptäcke med en enhetlig och konsekvent genomförd principiell design (SOU 1995:104; Prop. 1997/98, Bilaga 6; Bergstrand 2014). Ett problem var dock, enligt min uppfattning, att det fanns en alldeles för hög tilltro till att marginalskatteeffekterna på arbetskraftsutbud och sparande kunde vetenskapliggöras, vilket ledde till ett ensidigt perspektiv. De vetenskapliga studier som skedde på uppdrag av utredningarna gav inga av de förväntade säkra beskederna, varken om dynamiska effekter eller marginalskatteeffekter (SOU 1989:33, Del 1, s. 125 och Del 4).

5.2.2 *Fördelningsprofilen*

En utgångspunkt var att reformen skulle vara neutral på så sätt att den inte skulle förändra rådande inkomstförhållanden i samhället. Ingen inkomstgrupp skulle vinna eller förlora på reformen. Lånebaserad konsumtion och förmögenhetsuppbyggnad, samt skatteflykt och skatteplanering skulle motverkas (prop. 1989/90:110, s. 294). Men skattereformen innebar stora skattelättnader för de skattebetalare som tillhörde den övre delen av medelinkomsttagarna samt höginkomsttagarna. Eftersom skattekvoten skulle ligga kvar på en hög nivå så krävdes att skattebortfallet kompenserades inom skattesystemet. Basbreddningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster bidrog med ökade skatteintäkter, men en stor del av den offentlig-finansiella bruttokostnaden på 97 miljarder kronor för

reformen bestod av skatteintäkter från skatteväxlingen från inkomstskatt till mervärdesskatt. Det var uppenbart att utredningen som arbetade med inkomstskatten (RINK) styrde både höjningen av momssatsen och breddningen av momsen som utreddes av kommittén för indirekta skatter (KIS) i syfte att täcka finansieringsbehovet av den statliga inkomstskattesänkningen (Gunnarsson 2020a).

Effekten av att skattebortfallet genom sänkta skattesatser finansierades med en kraftigt höjd mervärdesbeskattning var inte neutral från ett fördelningspolitiskt perspektiv, särskilt för de grupper som inte heller fick del av någon skattesänkning. Finansminister Feldt insåg att kompletterande fördelnings- och bostadspolitiska åtgärder behövdes. Som en direkt effekt av reformen infördes bl a. höjda bostads- och barnbidrag, samt att den så kallade LO-puckeln, namngiven efter LO:s krav på en rättvisare fördelningsprofil i skattereformen, infördes som ett differentierat grundavdrag för låginkomsttagare (prop. 1989/90: 110, s. 613–629). Avdraget kallas puckel för att det trappas upp och sedan ner igen i syfte att träffa de inkomstkikt som anses bestå av i huvudsak låga förvärvsinkomster.

Det skattepolitiska systemskiftet som skedde genom 1991 års skattereform innebar en stor förändring. Den svenska uppfattningen att skatter kan utgöra en del av fördelningspolitiken till hushållen förändrades. Den principiella idén omformulerades till att ekonomiskt välfärdsstöd enbart borde ske genom transfereringssystemet.

6. BUDGETSANERING, OLIKFORMIGHET OCH SKATTEORÄTTVISA HAR SKAPAT ETT NYTT LAPPTÄCKE

Ideologin om neutrala skatter som upprätthåller rådande ekonomiska strukturer för att skapa ekonomisk tillväxt har fortsatt att dominera svenska skattepolitik efter 1991 års reform. Ett koncept om fiskala skatter lanserades, med innebörden att skatternas enda uppgift ska vara att finansiera offentliga utgifter. Fiskala skatter står därmed i motsatsställning till intervenerande skatter som utifrån olika socialpolitiska och i övrigt välfärdspolitiska motiv vill styra samhällsekonomin. I klartext så har denna skatteideologi skapat en motsatsställning mellan social rättvisa och ekonomisk tillväxt (Korpi och Palme 1993; Gunnarsson 1995). Neutralitetsprincipen har dessutom byggt upp en föreställning om att det finns en given neutral politisk position när det gäller skatter. De nationella skattereformer som strävat efter att förverkliga den neutrala, fiskala och tillväxtorienterade skattepolitiken har karaktäriserats av flera eller samtliga av följande element:

- breddad inkomstskattebas på förvärvsinkomster men sänkt progressiv eller platt skatteskala,
- införandet av dual inkomstskatt som separerat beskattning av kapital och arbete,
- radikalt sänkt skatt på kapital- och bolagsinkomster,
- skatteväxling från inkomstskatter till konsumtionsskatter,
- introduktion av olika former av arbetsfrämjande skattekediter, samt
- avskaffade eller reducerade förmögenhetsskatter (Gunnarsson 2020b).

Sverige har i princip implementerat alla dessa delar i skattesystemet. De första fyra punkterna genomfördes genom 1991 års reform, som under åren följts upp med ytterligare sänkningar av kapital- och bolagsskatterna samt slopande av värnskatten. Förmögenhetsskatterna avskaffades under 2000-talet. Arbetsfrämjande skattekediter i form av jobb-skatteavdraget som är en direkt, individbaserad skattereduktion, samt RUT- och ROT-avdragen som har mer indirekta arbetsmarknadspolitiska effekter, infördes i flera steg från 2007 och framåt. Denna skattepolitik har till stor del bidragit till att skattetrycket sänktes från en nivå på nästan 49,8 procent 1990 till en nivå på 42,7 procent 2021.⁴

6.1 Dynamiska effekter som uteblev

Expertrappporter som argumenterade för den bärande idén, att neutrala och fiskala skatter skulle bidra till ett ökat arbetskraftsutbud och därmed skapa dynamiska effekter i samhällsekonomin, kunde inte bevisas. Reformen implementerades samtidigt som en djup ekonomisk kris eskalerade under 1990-talets första hälft (prop. 1997/98:1, Bilaga 6).

⁴ <https://www.ekonomifakta.se/Fakta/Skatter/Skattetryck/Skattetrycket-historiskt> (hämtad 2022-12-15).

Den svaga tillväxten stjälpde förhoppningarna om att den efterföljande ekonomiska utvecklingen skulle kunna resultera i sådana ökade skatteintäkter att de kompenserade för det intäktsbortfall som fanns inberäknat i 1991 års skattereform. Istället för att tillföra dynamiska ekonomiska effekter, ökade underskottet i statens budget. Som en reaktion på det problematiska statsfinansiella läget blev första halvan av 1990-talet en tid av åtstramningspolitik och budgetsaneringar på statlig och kommunal nivå. Bland annat infördes en tillfällig höjning av skiktgränsen till statlig inkomstskatt, som benämndes statlig värnsskatt på fem procent under en femårsperiod för att skydda statens budget. Det var meningen att den skulle vara temporär, men kom att permanentas på en nivå av fem procent och fungerade som ett andra progressivt steg i inkomstskatteskalen på förvärvsinkomster (prop. 1997/98:150). Även mervärdesskatten användes som regulator. För att stabilisera ekonomin höjdes den tillfälligt från 23,46 till 25 procent. Höjningen skulle återställas 1992, men istället sänktes livsmedelsmomsen till 18 procent, medan skattenivån för resterande varor och tjänster som ingick i momsskattebasen permanentades till 25 procent. Åtgärden var en fördelningspolitisk åtgärd, vilket också var fallet vid nästa sänkning av matmomsen till 12 procent år 1996 (SOU 2006:90, s. 63–66).

Krisåtgärds paketet omfattade också sänkningar av bidrag och ersättningsnivåer på områden som föräldraförsäkring, barnbidrag, bostadsbidrag och underhållsstöd, vilket drabbade barnfamiljerna hårt (Ds 1997:73). De dåligt koordinerade tröskeeffekterna av lägre bidrag och högre skatter ledde till en ny form av ”pomperipossaproblem”, med skillnaden att marginaleffekterna ledde till inlösningar i fattigdoms- och arbetslöshetsfällor som starkt bidrog till reala sänkningar av disponibel inkomst.

Ensamstående mödrar hämtade aldrig igen denna inkomstförlust under 1990-talet. Kombinationen av 1991 års marginalska ttereform och 1990-talets budgetnedskärningar av sociala förmåner ledde till fler fattiga ensamstående mödrar, vilket påvisats både i många offentliga rapporter (Ds 1992:23; SOU 2000:3; SOU 2001:54; Gunnarsson 2003). Mycket tyder på att ensamstående mödrars fattigdom har cementerats genom denna budget- och skattepolitik. I rapporten från Sveriges Kvinnoorganisationer redogörs för statistik som visar att år 1991 hade 12,5 procent av ensamstående mödrar en låg ekonomisk standard. Andelen för år 2020 uppgick till 37,5 procent. Drygt 15 procent av denna hushållstyp får ekonomiskt bistånd, vilket är den högsta andelen av alla hushållstyper. De har också lägre boendestandard, men betalar en högre andel av disponibel inkomst för boendet (Nordling 2022, s. 8; SCB 2022; 2021a; 2021b).

6.2 Avsteg från enhetlighet och likformighet leder till skatteutgifter

Skatteutgifter definieras som den effekt på skatteintäkterna som särregler i skattelagstiftningen ger upphov till. Enligt budgetlagen (SFS 2011:203) så måste regeringen årligen lämna en redovisning av dessa skatteutgifter, vilket sker i form av utgiftsbilagor till budgetpropositionerna. För att definiera skatteutgifterna används en jämförelsenorm. I regeringsskrivelserna de senaste åren så redovisas skatteutgifter utifrån principen om enhetlig beskattning, som i sin tur definierades som att beskattningen inom varje skatteslag i princip ska vara enhetlig och utan undantag (Skr. 2021/22:98).

I en granskning som gjordes av Riksrevisionen för dryga tio år sedan identifierades både små och stora avsteg från grundprinciperna om en enhetlig och likformig indirekt och direkt beskattning (RiR 2010:11). De tre skattereduktionerna i form av jobbskatteavdrag, samt rut- och rotavdrag utgör skatteutgifter. Jobbskatteavdraget som är den

största utgiftsposten beräknades uppgå till en utgift av 130 miljarder för 2021 (prop. 2020/21:1). Avdraget har tillsammans med tämligen omfattande justeringar av grundavdraget inneburit en ackumulerad form av oenhetlighet. Ett annat område som utgör en omfattande skatteutgift är den alltmer differentierade kapitalbeskattningen.

6.2.1 Kapitalbeskattningens differentiering

När den separata inkomstbeskattningen av kapital infördes på en nivå av 30 procent blev skillnaden till den högsta marginals-kattenivån för arbetsinkomster cirka 20 procent lägre. Avsikten var att kapital-skatte-nivån skulle vara enhetlig och att den formella skillnaden på 20 procent indirekt skulle minska genom faktorer som inflationen. Utvecklingen har gått åt motsatt håll genom ett successivt införande av differentierade och sänkta skattesatser. Från en effektiv beskattning av bankkonto-ränta på 30 procent till en procent på villa och 0,2 procent på bostadsrätt med taxeringsvärde över tio miljoner. Bostadsbeskattningen är dessutom regressiv (Eklund 2020; Bergström Järliden m fl. 2020).

När den duala inkomstskattemodellen infördes så blev beskattningen av fåmansbolag en akilleshäla eftersom skattekillen mellan förvärvsinkomster och kapitalinkomster ökade, vilket gav ett stort utrymme för skatteplanering när ägare och företagsledare är samma person. Som en följd så infördes 3:12-reglerna⁵ som definierar ett gränsbelopp som enligt förenklingsregeln bestäms genom ett schablonbelopp för normalavkastning eller genom en huvudregel baserad på lönekostnader och aktiernas anskaffningsvärde. I syfte att bl a. stimulera företagande och sysselsättning inom familjeägda företag så genomfördes en reform under 2006 som ökade utrymmet för utdelning genom att gränsbeloppet för normalavkastning höjdes och breddades, i kombination med att skatten på aktieutdelning i fåmansbolag sänktes till 20 procent (prop. 2005/06:40). Reformen innebar en mycket gynnsam möjlighet för ökad inkomstomvandling. Regelverket har utgjort ett kraftfullt incitament för att omklassificera högbeskattade arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster. Utdelningar från fåmansbolag ökade också kraftigt från 2005 och framåt. År 2005 var utdelningarna ungefär 10 miljarder, men har sedan dess tiodubblats (Lager och Swahn 2020). Resultatet har blivit att 3:12-reglerna som skulle motverka skatteplanering när den duala inkomstskattemodellen infördes, har kommit att motverka sitt syfte. De har helt enkelt blivit för generösa för arbetande ägare, vilket lett till stora skattebortfall (Alstadsäter och Jacob 2012; Hilling m fl. 2017). Forskning visar på att den ökning av utdelningar som skedde efter reformen inte bör bedömas ha skett på grund av ökade företagsvinster och mer entreprenörskap som skapat ökad sysselsättning, alltså i linje med motiven bakom 2006 års reform. Det rör sig snarare om en omfattande inkomstomvandling bland höginkomsttagare som är arbetande ägare som tar ut en större andel av sina löner som utdelning. Antalet fåmansbolag som är holdingbolag och skalbolag, bildade i skatteplaneringssyfte, har dessutom ökat (Lager och Swahn 2020).

⁵ Reglerna om att inkomster i form av utdelning och kapitalvinst i vissa fall ska beskattas som inkomst av tjänst finns i 57 kap. i inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Reglerna kallas ofta för 3:12-reglerna, eftersom de ursprungligen infördes i 3 § 12 mom. i den numera upphävda Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt. Det övergripande syftet med reglerna i 57 kap. IL är att förhindra att förvärvsinkomster omvandlas till kapitalinkomster.

6.2.2 Skattereduktioner och grundavdrag

Det första avsteget från likformighetsprincipen, förstått som att lika förvärvsinkomster ska betalas lika eller personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt, gjordes redan vid införandet av 1991 års skattereform. Då infördes den s.k. LO-puckeln i form av ett varierande och beloppsanknutet grundavdrag med en först stigande och sedan fallande storlek (63 kap. 3 § IL).

Jobbskatteavdraget infördes 2007 och förstärktes ytterligare i tre steg, 2008, 2009 och 2010. Som framgår av namnet så är motivet att stimulera arbete i form av anställning och aktiv näringsverksamhet. Den bärande tanken är att försörjning ska bestå av arbete inte av bidrag (prop. 2006/07:1, s. 136–137). Genom denna skattereduktion (67 kap. IL), skapades den första kilen mellan aktiva arbetsinkomster och passiva social-, pensions- och arbetslöshetsförsäkringsbaserade inkomster. Idag ger inte sjukpenning från Försäkringskassan, föräldrapenning, ersättning från arbetslöshetskassa, sjuk- och aktivitetsersättning, pension och egen arbetsskadelivränta rätt till jobbskatteavdrag.

Avsikten var att endast aktiva inkomster skulle ge rätt till jobbskatteavdraget. Avdraget räknas av mot den kommunala inkomstskatten och stiger gradvis med inkomsten upp till cirka 382 000 kr (för inkomstår 2020). Tillsammans med grundavdraget dämpas marginalskatten upp till denna nivå så att den understiger kommunalskatten. Därefter ligger det fast till en inkomstnivå på cirka 640 000 kr (för inkomstår 2020) för att därefter trappas av för att till slut bli noll. Det här är, även med skatterättsliga mått mätt, en onödigt komplicerad konstruktion som inte ger någon förutsebarhet för den enskilda skattebetalaren, som rimligen inte kan överblicka och räkna ut sin skatt utifrån de skilda reglerna för grundavdrag, jobbskatteavdrag och kommunalskatten (Lodin m fl. 2021, s. 45, 102, 107–108). Kritiken har också varit stor, vilket har lett till nya reformer. Bland annat har sjuk- och aktivitetsersättning kompenseras med en skattereduktion (67 kap. 9 c § IL). För 2023 kommer dessutom jobbskatteavdraget att förstärkas för de som fyllt 65 vid ingången av beskattningsåret. Syftet är att stimulera äldre att stanna kvar på arbetsmarknaden (prop. 2022/23:1, s. 191).

Rutavdraget som också infördes 2007 syftade till att omvandla svart arbete till vitt arbete samt att möjliggöra för kvinnor och män att öka sin tid på arbets-

marknaden (prop. 2006/07:94). Rutavdraget (67 kap. 13 a § och 13 b § IL) omfattar utgifter för hushållsarbete och reduktionen minskar skatten med hälften av utgiften för arbetet. ROT-avdraget återinfördes 2009 och omfattar utgifter för arbete i form av reparationer, underhåll samt om- och tillbyggnader. Reduktionen har funnits tidigare och bygger på konjunkturpolitiska motiv (prop. 2008/09:17, s. 20–22).

6.3 Bristen på diskussioner om skatterättvisa

Under 2000-talet genomfördes tre stora skattereformer som borde ha berört frågor om skatterättvisa men som aldrig gjorde det. De två förmögenhetsskatterna togs bort, den ena på värdet av arv och gåva och den andra på värdet av den årliga förmögenheten. Den tredje skattereformen var jobbskatteavdraget som utgjorde en skattesänkning för de som förvärvsarbetar. Jobbskatteavdraget har inneburit stora förluster av skattemedel och måste därför beredas plats inom budgetramarna. Fullt genomförd innebar reformen, som så tydligt avviker från principen om en enhetlig beskattning, en betydlig sänkning av skattekvoten. Den skulle stimulera människor att gå från bidrag till arbete. Det är uppenbart att dessa tre reformer reser frågor om skatterättvisa, och det är viktigt att reflektera

över konsekvensen av att denna legitimerande grund för hållbara skattesystem har övergetts (Gunnarsson och Martinsson 2017a).

Det finns också andra utvecklingslinjer som väcker frågor kring skatterättvisa. Sverige har internationellt legat i topp med att använda skatte- och transfereringssystemet för att utjämna marknadsinkomster genom att omfördela mellan hög- och låginkomsttagare. Dock finns det studier från OECD som visar på att trenden vänt. Inom hela OECD har omfördelningen till låginkomsttagare minskat, men i Sverige har det skiftet varit störst. Inkomstskillnaderna i Sverige ökar med en snabbare takt än OECD:s genomsnitt. Den minskade omfördelningen har gynnat övre medelinkomsttagare och höginkomsttagare och bidragit till ökade inkomstskillnader (OECD 2017, s. 30, 36 och 43). Flera rapporter, publicerade av Nordiska ministerrådet, har visat på ökade inkomstskillnaderna i de nordiska länderna och bekräftar också att Sverige har haft en snabbare utveckling än sina grannländer (Nordic Council of Ministers 2020; 2018).

Förklaringar till den ökade inkomstspridningen pekar ut en stark inkomstillväxt i de övre inkomstskikten som framförallt består av ökade kapitalinkomster, vilket till stor del beror på en kraftig prisuppgång på bostäder och finansiella tillgångar. Samtidigt har det ur skattehänseende blivit mer förmånligt att äga kapital och egendom. Förmögenhetskatterna har som nämnts avskaffats. Uppskavsreglerna är generösa, boendebeskattningen är regressiv och ett förslag om utflyttningskatt genomfördes inte (Skatteverket 2017a; Andersson 2018; SOU 2019:65). Inkomstspridning har också förstärkts av att omfördelningen genom inkomstskatte- och transfereringssystemet har minskat (SOU 2022:4; Bergström Järliden m fl. 2020, s. 21). Skatternas minskade omfördelning orsakas inte enbart av den låga kapitalbeskattningen. Åtgärder som att sänka skatt på höga inkomster samt att höja mervärdesskatten för att finansiera inkomstskattesänkningar motverkar också omfördelning. Utvecklingen följer ingen hållbar idé om skatterättvisa. Resultatet är att skatten på förvärvsarbete och konsumtion blivit för hög för stora grupper av låg- och medelinkomsttagare, vilket också följer en utvecklingstrend inom EU (Gunnarsson m fl. 2017).

7. TILLVÄXTMYTEN SOM FLYTTAT SKATTEBÖRDAN FRÅN MÄN TILL KVINNOR

Den tillväxtdrivna skattepolitik som styr reformeringen av skattesystemen inom världens hög- och medelinkomstländer de senaste fyra decennierna har motverkat jämställdheten. Skattedesign har inriktats på låga, icke-progressiva skatter på arbete, ännu lägre skatter på kapital och bolag, ingen förmögenhetsskatt och en skatteväxling till en hög nivå på mervärdesskatt på alla varor och tjänster. Det här är ingen utveckling som gynnat den stora majoriteten kvinnor (Gunnarsson m fl. 2017; Stewart 2017).

Utformningen av 1991 års skattereform visar tydligt att den stora sänkningen av den statliga inkomstskatten inte gav kvinnor någon större skattelättnad, eftersom förvärvsinkomsterna för den stora majoriteten av förvärvsarbete kvinnor vid tiden för skattereformen låg under brytpunkten för statlig inkomst. De betalade därför endast kommunal-skatt och fick ingen del av skattesänkningarna. Däremot fick de känna av en rejäl skatthöjning när momsens skattebas breddades avsevärt och senare permanentades till en nivå 25 procent. För låginkomsttagargrupper ger en sådan momshöjning en regressiv effekt eftersom de konsumerar hela sin inkomst och skatthöjningen medför därför att konsumtionsutrymmet krymper. Det förhöjda grundavdraget kunde inte heller kompensera särskilt många hushåll bland låginkomsttagargrupperna. Förvärvsarbete kvinnor drabbades också på ytterligare ett sätt av momshöjningen. Eftersom mervärdesskattebasen breddades särskilt mycket för konsumtion av tjänster, så kom många tidigare tjänster som var substitut till den del av hushållsproduktion som traditionellt utförts av kvinnor att momsbeläggas. Det 25-procentiga kostnadsökningen för dessa tjänster innebar därför ett incitament för att öka kvinnors andel av det obetalda hemarbetet och minska det betalda på marknaden (Korpi och Palme 1993; Gunnarsson 2013).

Argumentet att höga skatter skadar tillväxten har varit otroligt starkt. Den nationalekonomiska teorin om att en ostörd marknad är resurseffektiv och att skatter skadar effektiviteten och därmed tillväxten kan tolkas som en prislapp på vad fördelningspolitik kostar i form av lägre tillväxt (Scocco 2019). Men det finns forskning som empiriskt motbevisar denna teori. En studie från ett australiensiskt policyinstitut visar på att högs-katteländer som de nordiska har bibehållit en stark tillväxt (Grudnoff 2020).

Förutom de för jämställdheten negativa konsekvenserna av ett skattepolitiskt systemskifte så har avstegen från grundprinciperna om en enhetlig och likformig beskattning och bristen på en övergripande syn på skatterättvisa också bidragit till ökad ojämställdhet. Från ett jämställdhetsperspektiv är det särskilt de olikformigheter som träffar låg- och medelinkomsttagare som är bekymmersamma. I det följande är avsikten att analysera en del av de skattetekniska lösningar som bidrar till olikformigheter med en negativ konsekvens för jämställdheten, samt att visa på hur makten över skattediskursen påverkar bristen på jämställdhet i skattepolitiken.

7.1 Beskattning av arbetsinkomster

Att 1991 års design av skattesystemet skulle komma att ha en negativ effekt för jämställdheten var uppenbart utifrån de stora socioekonomiska skillnader som finns mellan kvinnor och män. Att systemskiftet successivt skulle flytta skattebördan från män till kvinnor var däremot inte lika tydligt. En uppgift i 2021 års budgetproposition visar på att de direkta skatternas andel av inkomsten är 23 procent för kvinnor och 26 procent för män. Skatternas andel av inkomsten har sjunkit både för män och kvinnor. Mellan perioden 1995–2018 sjönk andelen något mer för män än för kvinnor. Från 32 procent till 26 procent för män, samt för kvinnor från 27 procent till 23 procent. Utvecklingen förklaras i 2021 års budgetproposition bero på olika skattesänkningar som bland annat jobbskatteavdraget och förmånliga regler kring utdelningar i fåmansbolag som möjliggör att högbeskattade arbetsinkomster kan omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster (prop. 2020/21:1 Bilaga 4, s. 31).

Kvinnorna själva förstod dock tidigt att många av dem skulle förlora på reformen. Det framgår tydligt i den opinionsundersökning som genomfördes av den s k. KUSK-utredningen (SOU 1995:104) några år efter reformens implementering. Hög- och medelinkomsttagande män var uppenbarligen medvetna om att de skulle tjäna på den sänkta marginalskatten. Kvinnor, från låg- till höginkomsttagargrupper, gav däremot reformen generellt sett ett lägre stöd relativt till männen i samma inkomstgrupp. Polariseringen mellan höginkomsttagande män och låginkomsttagande kvinnor visade sig vara extremt stor. Kvinnors stöd för reformen var konsekvent lägre än männens i varje yrkes- och inkomstgrupp. Det är först bland gruppen tjänstemän i de högre inkomstdecilerna som kvinnors stöd för reformen uppmättes till över 50 procent (SOU 1995:104, s. 71–72).

Den här könsskillnaden nonchalerades helt av KUSK-utredningen. Det betonades att statistiken skulle tolkas som att kvinnor var mer osäkra på de faktiska effekterna av reformen, inte som att den stora gruppen kvinnor tog direkt avstånd. Trots att utredningen slår fast att de undersökningar som genomförts visar på en entydig uppfattning om skattesystemets fördelningseffekter bland medborgarna, så finns det uttalanden i utredningen som antyder att de intervjuade kanske inte hade de samlade fördelningseffekterna av skatte- och bidragssystemet klart för sig. Men det argumentet motsägs av att frågan enbart handlade om skattesystemet⁶. Jag uppfattar utredningens kommentarer som att de framför uppfattningen att den stora gruppen kvinnor som var negativa till reformen, nog inte fullt ut förstod reformens dynamiska potential (SOU 1995:104, s. 71 och 177).

Att en del av skatteopinionen tydligt uttrycker att den här typen av skattesystem uppfattas som ojämförbar, framstår därför som en icke-fråga för lagstiftarna. Det är särskilt allvarligt med hänsyn till att många kvinnor inte bara betalade för en skattesänkning som de inte fick ta del av utan också fick betala ett högt pris när reformen, byggd för tillväxt och högkonjunktur, kraschlandade i en djup ekonomisk kris. Och som redan behandlats så slog budgetsaneringar hårt mot särskilt ensamstående kvinnor när bidrag sänktes och de fick uppleva negativa marginaeffekter i skarven mellan skatter och bidrag.

⁶ Frågan som ställdes hade följande formulering: ”I samband med skatteomläggningen pratade man mycket om att vissa grupper skulle tjäna och andra förlora på den. Anser du att du, i jämförelse med andra, tillhör det nya skattesystemets vinnare eller förlorare?” (SOU 1995:104, s. 71).

Den här beskrivningen visar att makten över skattedebatten är svår att förändra. Den del av skattedebatten som företräder näringslivets och höginkomsttagares intressen har enligt min uppfattning haft ett stort inflytande på svenska skattelagar. Däremot har kvinnoorganisationer, både inom och utanför de politiska partierna, eller den del av arbetarrörelsen som organiserar kvinnor inte engagerat sig i skattefrågan utan koncentrerat sig på frågan om att värna välfärdstjänsterna. Genom Kommunals initiativ till en antologi om *Hur kan skattesystemet reformeras? Fackliga och politiska inspel* som publicerades 2019, anser jag att arbetarkvinnornas intressen för första gången givits en röst i svensk skattepolitik. Sveriges Kvinnoorganisationer har bidragit med ett unikt initiativ genom sin rapport om jämställdhetsfrågor kring skattesystemet (Nordling 2022).

Marginalskattefrågan utgör ett typiskt exempel på ensidigheten i skattedebatten. De marginalskatteeffekter som uppstår i ett progressivt inkomstskattesystem framställs som något negativt. Hela begreppsapparaten bygger på att varje extrainkomst eller inkomsthöjning riskerar att straffbeskattas om den passerar en brytpunkt i det progressiva skattesystemet. Frågan har varit särskilt inriktad på hur höginkomsttagare påverkas av marginalskatten i inkomstskattesystemet. Den mycket enkla grundtanken bakom påståendet att skatteintäkterna faktiskt kan minska när nivån höjs är att när marginalskatten ökar anstränger sig höginkomsttagare mindre och minskar sin arbetstid. Utifrån detta antagande har argumentet om att avskaffandet av värnskatten inte bara är självfinansierat, utan avskaffandet betalar sig dubbelt upp, uppkommit (Sørensen 2011). Mot detta antagande har hävdats att i verkligheten finns det ingen sådan stor outnyttjad potential av höginkomsttagare som ligger just under inkomstgränsen för värnskatt och som på denna brytpunkt för ökad marginalskatt har valt att avstå från att arbeta mer (Socco 2019).

Att värna höginkomsttagarnas intressen har fortsatt. I *Januariöverenskommelsen* som träffades 2019 som ett led i ett budgetsamarbete mellan Socialdemokraterna, Centerpartiet, Liberalerna och Miljöpartiet de gröna, enades parterna om att avskaffa värnskatten. Detta gynnade den absoluta toppen av höginkomsttagande män. När värnskatten togs bort beräknades den uppgå till en budgetpost av 6,1 miljarder. Könsfördelningen av denna skattesänkning var 4,8 miljarder till män och 1,3 miljarder till kvinnor. Av de 345 000 höginkomsttagare som fick en rejäl skattesänkning, var 80 procent män, som i snitt fick 19 000 kronor per år (Fi2019/02421/S1).

Slopande av värnskatten låg i linje med skattepolitiken bakom 1991 års reform, som fortfarande förespråkas av många politiker, forskare och lobbygrupper. Förslaget om framtidens skatter som tankesmedjan Timbro presenterade 2019 utgör ett långtgående förslag i denna riktning. Det innebär ett totalt avskaffande av den statliga inkomstskatten som ska finansieras med en ännu högre mervärdesskatt och förhoppningar om stora dynamiska effekter. Det förespråkar också en nyorientering gentemot Lafferkurvens logik, som innebär att skatteintäkterna minskar om skattekvoten passerar sin optimala nivå (Lundgren 2019).

Men graden av progressivitet bestäms, som tidigare beskrivits, inte enbart av den statliga inkomstskatteskalen utan också indirekta skattesänkningar i form av skatteutgifter som urholkar skattebaser, olikformiga regler genom grundavdrag och skattereduktioner, mm. Debatten om marginalskatternas effekter på sysselsättning, arbetsutbud, sparande och tillväxt är polariserad. Ett belysande exempel är hur tankesmedjor som Timbro och Tiden står i olika ringhörnor när de lanserar rapporter i vilka marginalskatteeffekternas

betydelse på arbetskraftsutbudet analyseras på nästan helt motsatta sätt (Lundgren 2019; Bergström m fl. 2020; Blomkvist 2020). Marginalskattediskursen utgör således ingen vetenskaplig kompass för skattepolitiken utan handlar om att argumentera utifrån olika intressen. Den är framförallt anpassad till att minska eller avskaffa progressiv inkomstbeskattning. När den används som ett argument för att jobbskatteavdraget utgör ett incitament för att gå från bidrag till egen försörjning så fungerar inte logiken. Det är många som inte förstår sig på avdraget, dvs. reduktionens effekter eller ens vet att det existerar. Därmed försvinner sambandet mellan effekt och handling (Nordling 2022, s. 12).

7.2 Beskattningen av kapitalinkomster

Den separata beskattningen av kapital och arbete har skapat ett maskhål som eroderat inkomstskattebasen inifrån. Härigenom har också den grundläggande principen om skatt efter förmåga och den skatterättvisa som sedan 1900-talets början styr definitionen av beskattningsbar inkomst upphört att gälla. Som framgår av de socioekonomiska skillnaderna så är andelen kvinnor som gynnas av sådana här skattesänkningar på närings- och kapitalinkomster låg. I jämställdhetsstatistiken för perioden 2005–2016 som Skatteverket fått i uppdrag av regeringen att ta fram (prop. 2017/18:1, Bilaga 3), framgår att antalet män som betalar statlig inkomstskatt på arbetsinkomster har minskat med 13 procent under perioden. Förklaringen verkar hänga samman med den ökade andelen kapitalinkomster som Långtidsutredningen synliggjort (SOU 2019:65). Betydligt fler män än kvinnor redovisar kapitalinkomster samt avdrag inom kapital än kvinnor och dessutom med högre belopp (Skatteverket 2017, s. 35 och 59).

Män är också kraftigt överrepresenterade när det gäller att kunna utnyttja de förmånliga skattereglerna för fåmansbolag som innebär att högbeskattade arbetsinkomster kan omvandlas till lågbeskattad utdelning för arbetande ägare (Skatteverket 2017). Fyra femtedelar av arbetande ägare är män, som också i stor utsträckning är högutbildade höginkomsttagare (Lager och Swahn 2020)

Fåmansbolagsbeskattningen är ett särskilt intressant exempel på hur skattedebatten ibland styrs av smala grupperingar och tillfälligheter. Även om en omvandling mellan högbeskattade arbetsinkomster och lågbeskattad utdelning har ökat, både genom det duala inkomstskattesystemet och senare de generösare reglerna för gränsbelopp och skattetsats, så har den skatterättsliga konstruktionen i form av fåmansbolag utgjort en ständig huvudvärk för lagstiftarna (Lodin 2011). I grunden utgör konstruktionen en åtgärd som infördes 1976 för att begränsa möjligheten till skatteplanering inom familjen, eftersom införandet av individuell beskattning av makar innebar att inkomster i familjeföretag inte heller kunde beskattas gemensamt (SOU 1975:54, s. 81 och 88; prop. 1976/77:77).

Skattejuridiken har därmed konstruerat begreppet fåmansbolag, som inte alls finns reglerad inom bolagsrätten. Vanligtvis betraktas en juridisk person som en ekonomisk enhet som inte styrs av privata relationer och känslor. Uppgiften är att skydda och tillvarata ägarintressen genom att ge avkastning på investerat kapital. Men fåmansbolagsregleringen handlar i botten om familjrelationer och försörjning. Närståendekretsen definierar och avgränsar bolagets möjligheter att göra transaktioner och disponera fritt över vinstmedel. En högre och progressiv skatt på arbetsinkomster i förhållande till en proportionell och lägre skatt på kapitalinkomster skapade ett kraftfullt incitament att skatteplanera för privatekonomins bästa. Det här problemet upptäcktes alldeles för sent i 1991

års skatteutredningar, vilket ledde till en väldigt förenklad och stereotyp stoppregel mot inkomstomvandling (Lodin 2009, s. 295–296).

Den duala inkomstbeskattningen byggdes således in ett till synes olösligt rättvis- och effektivitetsproblem på området för företagsbeskattning. Att syftet bakom de flesta fåmansföretag är att skapa en försörjning har under slutet av 1900-talet och framåt ersatts av en näringspolitik som ser familjeföretagen som motor i företagande och sysselsättning. Denna policy-utveckling i kombination med bristerna i lagstiftningen kan förklara hur de generösa skattereglerna för arbetande ägare har tillkommit. I den fortsatta reformeringen var målsättningen att värna lönsamma och sysselsättningsskapande fåmansföretag och skapa en stoppregel för främst ensamföretag som ombildats till bolag med det egna arbetet som enda tillgång och insats. Detta gav upphov till att företagets lönesumma kom att utgöra en del av den fiktiva beräkningen av hur stor andel av vinsten som kan utgöra kapitalbeskattad utdelning (Lodin 2009, s. 298–299; prop. 2005/06:75). Som redan nämnts, har forskning kunnat påvisa att denna lösning inte uppfyllde målsättningen om ökad sysselsättning utan istället bidrog till en omfattande inkomstomvandling.

7.3 Skattereduktionerna

Jobbskatteavdraget innebär många dimensioner av olikformighet och orättvisa. Även om alliansregeringen hävdade att jobbskatteavdraget gynnat jämställdheten genom att öka incitamentet att förvärvsarbeta, så undermineras jämställdheten genom att skattereduktionen undantar föräldra- och sjukpenning. Kvinnor tar ut mer föräldraledighet än män och kvinnor är sjukskrivna i större omfattning än män (Riksrevisionen 2019). Kvinnors möjligheter att gå från bidrag till egen försörjning är inte en skattefråga i första hand utan måste sättas i en kontext av könsdiskriminerande socio-ekonomiska faktorer, varav möjligheten att erbjudas ett heltidsarbete och erhålla lika lön för lika arbete är vad som först borde prioriteras (Nordling 2022, s. 11–13).

Jobbskatteavdraget ger också upphov till orättvisor mellan olika grupper av inkomsttagare. När det infördes uppstod effekten att skattesatsen blev högre för pensionärer än för en löntagare med samma inkomst. Denna skattekil bidrog till att skapa ett växande politiskt tryck för att kompensera pensionärerna (prop. 2008/09:38). Följden blev att ett förhöjt grundavdrag särskilt för pensionärer över 65 år inrättades (63 kap. 3 a§ IL), i kombination med ett förhöjt jobbskatteavdrag för personer över 65 år med förvärvsinkomster (63 kap. 8§ IL). Ytterligare en kategori av passiva inkomster har kompenserats genom en särskild skattereduktion för sjuk- och aktivitetsersättning (67 kap 9 a§ IL). Skälet var att dessa passiva inkomster är kopplade till varaktigt nedsatt eller långvarigt nedsatt arbetsförmåga (Fi 2021/02871).

Följden är att sjukpenning, arbetslöshetsersättning och föräldrapenning som fortfarande inte ger rätt till jobbskatteavdrag är nu de inkomster som beskattas högre än alla andra inkomster på samma faktiska nivå. Det här är den marginalskattepraktik som många kvinnor lever under. Den skulle mycket väl kunna klassificeras som en form av strukturell diskriminering eftersom den missgynnar skattebetalare som uppbär en viss kategori av passiv inkomst. Missgynnandet sker också genom avsteg från en grundläggande skatterättslig princip om likformighet. Den högre beskattningen motverkar dessutom syftet i annan lagstiftning, dvs. de lagar som reglerar sjukpenning, arbetslöshetsersättning samt föräldrapenning och bidrar till en förenklad föreställning av grupper som uppbär dessa ersättningar,

skattereduktioner och grundavdrag. Här ser vi ett ganska tydligt exempel på hur lagstiftning som framstår som neutral skapar en praktik av både ojämlikhet och ojämställdhet.

I juni 2022 beslutade riksdagen om att 2023 införa en skattereduktion för resor till och från arbetet som skulle ersätta reseavdraget. Reduktionen skulle vara regionalt differentierad, avståndsbaserad och färdmedelsneutral. Genom att det var en skattereduktion och inte ett kostnadsavdrag, samt att det var färdmedelsneutralt beräknades den ge effekten att fler kvinnor kunde ta del skattereduktionen i förhållande till vad som gäller för reseavdraget som framförallt har täckt resekostnader med bil (Skatteutskottets betänkande 2021/22: SkU29). Till följd av nya beslut kommer emellertid det befintliga reseavdraget att utökas med en höjd ersättning för drivmedel från och med 1 januari 2023. Samtidigt förstärks avdraget för arbetsresor med egen bil och förmånsbil (Fi2022/02813). Reformen kommer att gynna män i högre grad än kvinnor eftersom män kör mer bil och åker längre sträckor, medan kvinnor i högre utsträckning åker kollektivt.

Slutsatsen är att den här olikformiga behandlingen av inkomster för låg- och medelinkomsttagare bör upphöra. En uppdelning i aktiva och passiva inkomster innebär att skattesystemet bygger in orättvisor som leder till ojämställdhet i utfallet av beskattning av arbetsinkomster. Konsekvenserna av det politiska skiftet från ett förslag om en skattereduktion för arbetsresor till ett utökat reseavdrag visar också tydligt på behovet av någon form av jämställdhetsmärkning av skattereformer. Reseavdraget innebär dessutom ett avsteg från principen om enhetlig beskattning. Antingen bör det helt avskaffas eller så bör barnomsorgskostnader och andra minst lika viktiga kostnader för inkomsternas förvärvande vara avdragsgrundande.

8. FRAMTIDENS SKATTESYSTEM; BEHOVET AV NY KUNSKAP, NYA PERSPEKTIV OCH NYTT SYSTEMSKIFTE

Avsikten med det här avslutande kapitlet är att våga vara lite visionär. När det gäller möjligheten att förändra skattesystem i en rättvisare riktning så är följande citat av Joseph Stiglitz värt att hålla i minnet:

- In a society marked by rising inequality, taxation has to be sensitive to impact on wealth and income distribution. We need progressive taxation – taxing those at the top at a higher rate than those with less income.

- Ensuring that Europe maintains its high standards of living requires raising large revenues in ways that are efficient and fair (2019, s. 94-95).

Sammantaget har myten om könsneutralitet exkluderat kvinnors livsvillkor från skattedebatten och utgör en underutvecklad fråga i teoribildningen bakom våra skattelagar. Detta förhållande är både allvarligt och ganska märkligt med hänsyn till att inkomstskattelagstiftningen, både historiskt och internationellt, handlat om försörjning på många olika sätt.

Vår självbild har nog varit att svensk skattepolitik är radikal genom att vi, till skillnad mot vad som gäller i många andra länder, avskaffat sambeskattningen och alla andra skattesubventioner av den traditionella familjeförsörjarmodellen. Denna utveckling är internationellt sett tämligen unik. Den jämställdhetspolitiska målsättningen påverkade hur skatteförmågeprincipen tolkades i 1971 års reform, dvs. som den individuella skatteförmågan. Det första steget mot renodlad individuell beskattning följdes sedan konsekvent upp med mindre reformer, som avskaffade alla former av sambeskattning i inkomstskattesystemet. I kombination med flera socialpolitiska reformer under 1970-talet lades grunden till en familjemodell med två försörjare, vilket bidrog till kvinnors ekonomiska självständighet.

Men, som redan beskrivits, tankemönster i hur samhället förstår och erkänner kvinnors underordnade ekonomiska ställning går mycket djupare än så. I både politik och vetenskap är det den offentliga delen av ekonomin som erkänns. Hushållet bidrar med konsumtion och arbetskraft till det ekonomiska kretsloppet. De ekonomiska relationerna inom hushållet är däremot privata. Härigenom erkänns inte den produktion av välfärd som sker inom hushållet, vilket är själva grundbulten för hur kvinnors socio-ekonomiska livsvillkor formats och underordnats. En skatteideologi som mönstrat ut social rättvisa och fördelningspolitik, underminerar uppenbarligen jämställdheten. Men inte bara det, ideologin har förtryckt allt nytänkande som uppenbarligen behövs för att bygga skattesystem som kan möta nutidens samhällsutmaningar.

Bland de forskare som problematiserar skatterätten utifrån ett genusperspektiv och vill se en omorientering av skatterätten i den riktning som är förenlig med de internationella förpliktelser som det globala jämställdhetsmålet (SDG 5 i Agenda 2030), Kvinnokonventionen och Pekingplattformen, har det länge funnits en medvetenhet om att det, i stor

utsträckning, är genom skatteutgifter som den till synes könsneutrala skatterätten reproducerar ekonomiskt ojämställdhet. ”Detaxation” är ett begrep som utvecklats mot bakgrund av dessa jämställdhetsmål, i syfte att synliggöra hur systemförändrande skattereformer som avviker från principiella grunder, med diffusa skattepolitiska motiveringar och icke-transparenta beredningar, bidragit till en fördelningsprofil med negativa konsekvenser för ekonomisk jämställdhet (Lahey 2015; Gunnarsson m fl. 2017).

För svensk del så är också frågan om de stora skattereformernas tid är förbi. En mångårig debatt har förts om behovet av en ny, stor skattereform för att ersätta eller återställa det skattesystem som infördes 1991 genom ”århundrades skattereform”. Det senaste politiska utspelet skedde när januariöverenskommelsernas partier år 2019 utlovade en bred politisk utredning om skatterna, men som uppenbarligen inte kommer att bli av. Vi har egentligen inte haft några större, principiellt viktiga skatteutredningar kring rättvise- och fördelningsfrågor, med omvärldsanalyser, forskarrapporter och principdiskussioner, sedan 2000-talet. Skattebasutredningen (SOU 2002:47) handlade om hur skattesystemet skulle anpassas till en globaliserad öppen ekonomi och samtidigt värna välfärden. Egenomsskatteutredningen (SOU 2004:36) förberedde en reform om likformiga förmögenhetsskattebasen och en hållbar fastighetsskatt. Mervärdesskatteutredningen om enhetlig moms (2006:90), var också av principiell betydelse.

8.1 Är tiden inne för jämställda skatter?

I tider av kriser förändras emellertid perspektiven. Mäktiga överstatliga organisationer som Internationella Valutafonden, Världsbanken, OECD och EU-kommissionen, anser numera att de ökade inkomstskillnaderna som uppstått som ett resultat av den skatteideologi de själva så ensidigt förespråkade, har försämrat förutsättningarna för ekonomiska tillväxt och social inkludering. Det grundläggande budskapet är att om kvinnors arbetskraftsdeltagande ökar, så växer också ekonomierna (FN 2016; Cuberes och Teigner 2016; Ferrante och Kolev 2016). Den globala finanskrisen och skuldskrisen i eurozonen, bidrog till att EU-kommissionen inriktade sin strategi för 2020 på en smart och hållbar tillväxt för alla. Agenda 2030 bygger på en krismedvetenhet om behovet att bekämpa fattigdom, krig, ojämlikheter och orättvisa i världen. I centrum för Agenda 2030 står målet att motivera jämställdhetsklyftor och skapa förutsättningar för kvinnors egenmakt, men Covid-19 pandemin riskerar fördjupa den ekonomiska ojämställdheten om världen väljer att upprepa tidigare politik (FN 2020). När det gäller Sverige har statistiken börjat sammanställas kring effekterna av pandemin, och det finns uppgifter som visar att kvinnors arbetsinkomster minskade mer än mäns. Inkomstbortfallet är störst bland deltidsarbetande kvinnor med låga arbetsinkomster (Skatteverket 2021).

Världen står inför en historisk vändpunkt och behöver mer än någonsin förr en stabil finans- och skattepolitik för att skapa hållbara skattebasen. Kanske är därför tiden inne för att skriva fram reformer om rättvisa, hållbara och jämställda skatter. EU-parlamentets resolution från januari 2019 om jämställdhet och skatter är en bra utgångspunkt att bygga vidare på. Resolutionen är bindande för EU:s institutioner och en kraftfull rekommendation för EU:s medlemsländer och kräver bland annat:

- -en omfattande jämställdhetsintegrering av skattepolitik på alla nivåer,
- -eliminering av könsdiskriminerande inkomstbeskattning såsom sambeskattnings och förmånlig beskattning av huvudförsörjare,

- -att inkomstskattesystem ska ha en fördelningspolitisk profil genom progressiva skatteskalor,
- -att inkomstskatten ska utformas så att det aktivt stödjer en jämställd fördelning av betalt och obetalt arbete och pensionsrättigheter,
- -avskaffande av alla skatteutgifter som vidmakthåller stereotypa könsroller,
- -avskaffande av alla incitament för skadlig skattekonkurrens och aggressiv skatteplanering inom bolagssektorn.

Resolutionen är starkt kritiskt till att varken EU eller andra mellanstatliga organisationer har använt sin makt för att bryta den destruktiva spiralen med gömda rikedomar i slutna skatteparadis. Jämställda skatter kan bara uppnås om dessa främsta drivkrafter till växande ekonomisk ojämlikhet i världen kan stoppas.⁷

8.2 Nödvändigheten av ett intersektionellt perspektiv på inkomst

Kommissionen för jämställda livsinkomster visade på de många perspektiv som finns på inkomst och att det inte finns statistiskt underlag för att mäta alla typer av inkomster, avkastningar och värdeökningar. Det är också uppenbart att sammansättningen av inkomster skiljer sig mellan inkomstgrupper, där män och kvinnor i de högsta inkomstpercentilerna skiljer sig från övriga inkomstgrupper genom innehavet av kapitalinkomster vars andel också ökat markant under senare tid. I de lägsta inkomstgrupperna är skillnaderna stora. Kvinnorna uppbär en stor del transfereringar, särskilt i form av ålderspension, medan männen i samma grupp uppbär en större andel skattefria transfereringar och har en större andel nollinkomster. Eftersom männens ålder är genomsnittligt lägre och större andel är utlandsfödda så finns det tydliga tecken på intersektionella ojämlikheter. (SOU 2022:4, s. 66–67, s.92–96). En annan aspekt är att det saknas statistiskt underlag för att beskriva fördelningen av inkomst, konsumtion och ackumulering av kapital inom hushållen. Att hushållen eller familjen skulle vara den sista utposten för en rättvis fördelning av resurser är en uppfattning som saknar underlag.

8.3 Hållbara kommunala skattebaser

Ur ett jämställdhetsintresse borde det vara viktigt med en översyn av kommunalskatten. Kvinnors inkomstskatt utgörs främst av de två kommunalskatterna, inkomstskatt till primärkommunen respektive till regionen. Den kommunala skatteuppbörden uppgick till nästan 750 miljarder, medan den statliga till drygt 56 miljarder år 2019. Andelen statlig inkomstskatt av den totala inkomstskatten utgjorde således inte ens 15 procent.

Kommunalskatten står för 35 procent av de totala skatteinkomsterna. År 2023 uppgår den sammanlagda, genomsnittliga skattesatsen till 32,24 procent. Förvärvsinkomster för över 80 procent av befolkningen i åldern 20–64 år beskattas endast med kommunalskatt. Skatten är en viktig förutsättning för det kommunala självstyret och skattenivån bestäms utifrån kommunernas egna politiska prioriteringar av kommunala angelägenheter, men begränsas förstås också av strukturella förutsättningar. År 2023 har Österåkers kommun

⁷ European Parliament. Resolution on gender equality and taxation policies in the EU, 2018/2095 (INI), 2018.

lägst kommunalskatt med 28,98 procent och Dorotea högst med 35,15 procent (Bergström Järliden m fl. 2020; SCB 2022-12-16).

Det kommunala skatteutjämningsystemet med syftet att utjämna strukturella skillnader har funnits sedan kommunalskattelagen infördes. Utan denna utjämning av skattekraften skulle många landsbygdskommuner, som ligger avlägset i förhållande till storstadsområden, behöva höja skatten med upp mot tio procent. Systemet ska utjämna strukturella skillnader både på utgifts- och intäktssidan, med syfte att skapa ekonomiska förutsättningar för att erbjuda kommuninvånarna i alla kommuner likvärdig service oberoende av strukturella förhållanden. Sammantaget omfördelas ca 100 miljarder kronor årligen som kompensation för skillnader i skattekraft på intäktssidan (Bergström Järliden m fl. 2020; Eklund 2020).

Trots många reformer så fungerar skatteutjämningsystemet dåligt. Studier visar på att staten ersätter kommuner upp till 115 procent av den genomsnittliga skattekraften i riket, vilket innebär att skatteutjämningsystemet fungerar som ett bidrag för de kommuner som ligger över den genomsnittliga skattekraften. Förutom staten är det i praktiken kommunerna i Stockholms län som betalar till resten av landet. Enligt Riksrevisionen underkompenseras kommuner med stor yta, få invånare och liten andel tätortsbefolkning. Av landets 290 kommuner får hela 245 för lite i bidrag (Riksrevisionen 2019; Eklund 2020).

Det är ingen idé att genomföra en övergripande skattereform utan en översyn av kommunalskatterna. Förändringar som ökade statliga statsbidrag, överflyttning av en del kommunala verksamheter till staten, tak för kommunalskatten, samt ändringar av det kommunala utjämningsystemet kommer inte att vara tillräckliga. Det krävs mer långtgående reformer och mer förutsättningslös analys av vad statens respektive kommunerna/regionernas ansvar bör bestå av. I sammanhanget bör en översyn av kommunernas beskattningsrätt också ingå och en seriös utredning av hållbarare och bredare skattebaser. Tidigare har den kommunala sektorn kunnat beskatta flera skattebaser, såsom bostads- och jordbruksfastigheter, samt bolag. Det är inte rimligt att kommunernas skattebaser har minskat samtidigt som uppdragen har ökat. Om de förhöjda grundavdragen, skattereduktionerna för sjuk- och aktivitetsbidrag, rut- och rotavdragen, samt jobbskatteavdraget avskaffas, ger det också den positiva effekten att de kommunala skattebaserna breddas. Det minskar förstås i sin tur statsbidragen till kommunerna, vilket borde vara ett mer effektivt och transparent sätt för hur offentliga medel används (Eklund 2020, s. 99–105; Bergström Järliden m fl. 2020, s. 43).

8.4 Återuppbygg ett statligt inkomstskattesystem baserat på skatteförmåga

Det duala skattesystemet bör avskaffas och global inkomstskatt baserad på skatteförmåga bör återinföras. Då försvinner incitamentet för inkomstomvandlingen i fåmansbolag och 3:12-reglerna fyller inte längre någon funktion. Att införa en separat inkomstskatt på kapitalinkomster har visat sig strida mot alla principiella grunder för inkomstskattesystemet. Skattekillen som skapades 1991 i syfte att stimulera investeringar och sparande har missbrukats på ett sätt som starkt bidragit till de ökade inkomstskillnaderna i samhället. Skillnader som motverkat ekonomisk jämställdhet. Inkomstskatt på kapitalavkastning måste givetvis bli enhetligt, men genom alla särregleringar som bl a. den skatterättsliga konstruktionen av investeringssparkontot, samt att delar av bostadsbeskattningen utgör en del av kapitalbeskattningen, skapar en komplex bild. Om avsikten är att förbättra förutsättningarna för jämställda livsinkomster så är det här ett centralt

reformområde. Inkomstskatterättens hela grundkonstruktion bygger ursprungligen på att inkomster av förvärvsarbete ska beskattas lägre än kapitalvinster.

8.5 Förmögenhetsskatter och bostadsbeskattning med fördelnings- och jämställdhetspolitisk profil

Hur vi beskattar kapitalinkomster sammanhänger förstås också med hur vi beskattar förmögenheter. Sverige har en hög förmögenhetskvote, låg egendomsbeskattning och som beskrivits ovan, en kapitalinkomstskatt som är lägre än skatten på förvärvsarbete och som successivt differentierats till allt lägre nivåer. Jag delar Egendomsskattekommitténs (SOU 2004:36) uppfattning att förmögenhetsskatten ska betraktas som ett progressivt inslag i kapitalbeskattningen och att den har en tydlig fördelningspolitisk profil, vilket också är värdefullt ur jämställdhetssynpunkt. Det här betyder att om skatten på kapitalinkomster både är låg och differentierad så bör förmögenhetsskatten var hög och enhetlig. Eftersom vi avskaffat både den löpande, årliga förmögenhetsskatten samt arvs- och gåvoskatten som belastar förmögenheten vid enstaka tillfällen, har en unik möjlighet öppnats för att göra en genomtänkt utredning av hur en jämställdhetsfrämjande förmögenhetsskatt ska utformas. En sådan utredning bör också få uppdraget att åtgärda regressiviteten i dagens bostadsbeskattning.

8.6 Indirekta skatter, bolagsbeskattning och jämställdheten

Indirekta skatter definieras som konsumtionsskatter eftersom de förväntas övervältras på konsumenten trots att skattesubjekten, som i fallet för mervärdesskatten, utgörs av företagen. Som nämnts har mervärdesskatten kommit att användas som finansieringskälla för sänkta inkomstskatter, men indirekta skatter uppfyller också många andra syften. Många av punktskatterna har ett pigouvianskt⁸ syfte, vilket är att motverka ogynnsamma externa effekter av miljöutsläpp, alkoholkonsumtion osv. Utformningen av indirekta skatter och bolagsbeskattningen har kommit att bli en alltmer sammanblandad fråga av främst två skäl. Det ena är koldioxidskattens centrala betydelse för klimatomställningen som lett till konflikter kring fördelningseffekterna av skatten mellan hushåll och företag. Frågan handlar om vem som ska betala (Riksrevisionen 2012). Det andra är risken för att den digitala ekonomin kommer att leda till ökad skattebaseroering genom aggressiv skatteplanering. Här drivs arbetet inom ramen för det av G20 initierade OECD-projektet, Base Erosion Profit Shifting, det s.k. BepS-projektet, och handlar både om bolagsbeskattningens och mervärdesbeskattningens utformning (Rendahl 2021).

Av detta följer min bedömning att bolagsbeskattningsfrågan måste börja diskuteras från en helt annan ingång som omfattar ett globalt perspektiv. Det är dock ingen tvekan om att jämställda skatter också hänger ihop med klimatkrisen på samma sätt som kvinnors ekonomiska underordning påverkas av alla andra typer av samhällskriser. Det är heller ingen tvekan om att möjligheten att uppnå jämställda skatter ställer höga krav på att multinationella företag tar sitt ansvar för en social förändring, vilken förstås är oförenlig med gömda rikedomar och en omfattande skatteflykt i alla dess former.

⁸ Begreppet "Pigouviansk" skatt har fått sitt namn från ekonomen Arthur Pigou. Pigouvianska skatter är skatter som justerar negativa externaliteter hos en marknadsaktivitet. I Sverige ingår sådana skatter under kategorin punktskatter. Genom denna form av indirekta skatter så höjs konsumentpriset i syfte att korrigera beteenden som är skadliga för samhället, såsom exempelvis alkoholkonsumtion och koldioxidutsläpp

Ojämslaldhet och skatter hänger ihop med den stora utmaningen att uppnå hållbara och rättvisa skattesystem, vilket kräver helt nya skattereformer som sätter medborgarnas välfärd i centrum.

REFERENSER

Offentligt tryck

Offentliga utredningar

- SOU 1975:54 *Fåmansbolag*. Delbetänkande av Företagsskatteberedningen.
- Ds B 1981:16 *Reformerad inkomstbeskattning*. Budgetdepartementet.
- SOU 1989:33 *Reformerad inkomstbeskattning. Del I. Skattereformens huvudlinjer*. Betänkande av utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK).
- SOU 1989:33 *Reformerad inkomstbeskattning. Del IV*. Bilagor Expertrapporter.
- SOU 1995:104 *Skattereformen 1990–1991. En utvärdering*. Kommittén för utvärdering skattereformen (KUSK).
- SOU 1997:87 *Kvinnor, män och inkomster. Jämställdhet och oberoende*. Rapport till Utredningen om fördelningen av ekonomisk makt och ekonomiska resurser mellan kvinnor och män.
- SOU 2000:3 *Välfärd efter vägskalet*. Kommittén Välfärdsbokslut.
- SOU 2001:54 *Ofärd i välfärden*. Kommittén välfärdsbokslut.
- SOU 2002:47 *Våra skatter*. Betänkande från Skattebasutredningen.
- SOU 2004:36 *Reformerade egendomsskatter*. Betänkande från egendomsskatteutredningen.
- SOU 2004:66 *Egendomsskatter. Reform av arvs- och gåvoskatter*. Egendomsskattekommittén (EK).
- SOU 2006:90 *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt*. Slutbetänkande av mervärdesskatteutredningen.
- SOU 2015:50 *Hela lönen, hela tiden. Utmaningar för ett jämställt arbetsliv*. Forskningsrapport från Delegationen för jämställdhet i arbetslivet
- SOU 2019:65 *Långtidsutredningen 2019*. Huvudbetänkande av Långtidsutredningen 2019.
- Fi2019/02421/S1 *Avskaffad övre skiktgräns för statlig inkomstskatt (s.k. värnskatt)*.
- SOU 2020:79 *En gemensam angelägenhet*. Jämlikhetskommissionens slutbetänkande.
- SOU 2022:4 *Minska gapet. Åtgärder för jämställda livsinkomster*. Betänkande av kommissionen för jämställda livsinkomster.
- Fi 2021/02871 *Förstärkt skattereduktion för personer med sjukersättning och aktivitetsersättning*.
- Ds 1992:23 *Fattigdomsfällor*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi (ESO).

Propositioner

- Prop. 1976/77:77 Proposition om avveckling av s.k. sambeskattningsregler.
- Prop. 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.
- Prop. 1997/98 Bilaga 6. 1990–91 års skattereform – en värdering.
- Prop. 2003/04:1 Budgetpropositionen för 2004. Bilaga 4, Fördelningen av ekonomiska resurser mellan kvinnor och män.
- Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag.
- Prop. 2006/07:94 Skattelättnader för hushållstjänster mm.
- Prop. 2008/09:38 Sänkt skatt för pensionärer.
- Prop 2008/09:178 Skattereduktion för reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av vissa bostäder.

Prop. 2009/10:1 Budgetpropositionen för 2010. Bilaga 5, Ekonomisk jämställdhet mellan kvinnor och män.

Prop. 2017/18:1 Budgetpropositionen för 2018. Bilaga 3, Ekonomisk jämställdhet.

Övrigt

Skr. 2021/22:98 Regeringens skrivelse 2021/22:98. Redovisning av skatteutgifter 2022.

Litteratur

Alsos, Gry A. och Ljunggren, Elisabet. 2016. The role of gender in entrepreneur–investor relationships: a signalling theory approach. *Entrepreneurship, Theory & Practice*, 41(4), 567–590.

Alsos, Gry, Agnete, Ljunggren, Elisabet and Hytti, Ulla. 2013. Gender and innovation: state of the art and research agenda. *International Journal of Gender and Entrepreneurship*, 5(3), 236–256.

Alsos, Gry, Hytti, Ulla och Ljunggren, Elisabet. 2016. *Gender and Innovation – an introduction*. Research Handbook on Gender and Innovation, s. 3-16.

Alstadsæter, Annette och Martin Jacob. 2012. Income Shifting in Sweden: An empirical evaluation of the 3:12 rules. *Report to the Expert Group on Public Economics 2012:4*. Stockholm:Fritzes Förlag.

Andersson, Magdalena. 2018. Vi skrotar exitskatten. *Dagens Industri* Debattartikel 26 Mars.

Apps, Patricia och Rees, Ray. 2018. Optimal family taxation and income inequality. *International Tax and Public Finance*. 25 (5), 1093-1128.

Apps, Patricia och Rees, Ray. 2009. *Public Economics and the Household*. Cambridge: Cambridge University Press.

Bergold, Joa, Vedin, Ulrika och Lorentzi, Ulrika. 2020. *Sveriges jämställdhetsbarometer 2020. Tid, makt och pengar – jämställda och jämlika möjligheter att försörja sig livet ut*. Stockholm: LO.

Bergstrand, Mats (red). 2014. *En skattereform för 2000-talet: elva röster om hur Sverige får ett bättre skattesystem*. Juridisk informations- och rapportagebyrå.

Bergström Järliden, Åsa-Pia, Färm, Daniel och Bergström, Balder. 2020. *Skatta oss lyckliga. Slutrapport från arbetarrörelsens skattepolitiska skuggutredning – med inspel till en framtida skattereform*. Tankesmedjan Tiden. Rapport 10.

Bergström Järliden, Pia. 2019. Från progressivitet till regressivitet och minskad omfördelning – hur hamnade vi här? I *Hur kan skattesystemet reformeras? Fackliga och politiska inspel*. Arena idé och Kommunal.

Blomqvist, Niklas. 2020. *Skatta eller gråta. Om marginalskatternas betydelse för arbetsutbudet*. Underlagsrapport nummer 5 till arbetarrörelsens skattepolitiska skuggutredning. Rapport 9.

Bröms, Jan, Matsson, Nils, Lindencrona, Gustaf och Ståhl, Ingemar. 1986. *Enhetlig inkomstskatt*. SACO/SR.

Carter, Nancy, Brush, Candida, Greene, Patricia, Gatewood, Elizabeth och Hart, Myra. 2003. Women entrepreneurs who break through equity financing: the influence of human, social and financial capital. *Venture Capital*, 5(1), 1–28.

Cuberes, David och Teignier, Mark. 2016. Aggregate Effects of Gender Gaps in the Labor Market: A Quantitative Estimate. *Journal of Human Capital*, 10(1), 1–

Dahl, Tove Stang. 1985. (red.), *Kvinnorett II*. Oslo: Universitetsförlaget.

Eklund, Klas. 2020. *Vårt framtida skattesystem – en ESO-rapport med förslag på en genomgripande skattereform*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2020:7.

Ferrante, Gaëlle och Kolev, Alexandre. 2016. Does gender discrimination in social institutions matter for long-term growth? Cross-country evidence. *OECD Development Centre Working Papers*, No. 330. Paris: OECD Publishing.

- Flood, Lennart, Nordblom, Katarina och Waldenström, Daniel. 2013. *Konjunkturrådets rapport. Dags för enkla skatter*. Stockholm: SNS Förlag.
- FN. 2020. Policy Brief: The Impact of COVID-19 on Women.
- Grbich, Judith, E. .1993. Writing Histories of Revenue Law: The New Productivity Research. 11 *Law in Context*, s. 57–77.
- Grudnoff, Matt. 2020. *Tax and Wellbeing The impact of taxation on economic wellbeing*. Nordic Policy Centre. The Australia Institute.
- Gunnarsson, Åsa, 1995. *Skatterättvisa*. Uppsala: Iustus förlag.
- Gunnarsson, Åsa. 2003. *Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner*. Uppsala: Iustus förlag.
- Gunnarsson, Åsa. 2011a. Genus- och kvinnoperspektiv på skatterätten. I en internationell och tvärvetenskaplig belysning. I Svensson, Eva-Maria, Andersson, Ulrika, Braekus, Hege, Burman, Monica, Hellum, Anne och Jørgensen, Stine (red.), *På Vei. Kjønn og Rett i Norden*. Göteborg, Stockholm: Makadam Förlag.
- Gunnarsson, Åsa. 2011b. Challenging the Benchmarks in Tax Law Theories and Policies from a Gender Perspective – The Swedish Case. I Brooks, Kim, Gunnarsson, Åsa, Philips, Lisa och Wersig, Maria (red.), *Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives*. Oxford: Hart Publishing, s. 75–92.
- Gunnarsson Åsa. 2013. Gendered Power over Taxes and Budgets. I Davies, Margaret och Munro, Vanessa E. (red.), *Ashgate Companion to Feminist Legal Theory*. Farnham: Ashgate, s. 303–320.
- Gunnarsson, Åsa. 2020a. Genus- och jämställdhetsperspektiv på skatterätten. *Juridisk Publikation*, s. 419–447.
- Gunnarsson, Åsa. 2020b. Taxing for Social Justice and for Growth. I De Cogan, Dominic och Harris, Peter (red.), *Tax Justice and Tax Law. Understanding Unfairness in Tax System*. Oxford: Hart Publishing.
- Gunnarsson, Åsa och Eriksson, Martin. 2017a. Discussion paper on tax policy and tax principles in Sweden, 1902-2016, *FairTax Working Papers* No. 08.
- Gunnarsson, Åsa och Eriksson, Martin. 2017b. Eliminating the Secondary Earner Bias. Policy Lessons from the Introduction of Partial Individual Taxation in Sweden in 1971. *Nordic Tax Journal* 1 (1): s. 89–99.
- Gunnarsson, Åsa, Svensson, Eva-Maria, Käll, Jannice och Swedberg, Wanna. 2018. *Genusrättsvetenskap* (2: a Uppl.). Lund: Studentlitteratur
- Hilling, Axel, Sandell, Niklas and Wilhelmsson, Anders. 2017. The Planning in Partner-owned Close Corporations. *Nordic Tax Journal*, 1(1), s. 108–120.
- Konjunkturrådets rapport. 2013. *Dags för enkla skatter*.
- Kornhauser, Marjorie. 2011. Gender and Capital Gains Taxation. I Brooks, Kim, Gunnarsson, Åsa, Philips, Lisa och Wersig, Maria (red.), *Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives*. Oxford: Hart Publishing, s. 278–280.
- Korpi, Walter och Palme, Joakim. 1993. Socialpolitik, kris och reformer: Sverige i internationell belysning. Särtryck nr 389. Institutionen för social forskning, Stockholm.
- Lager, Nils och Swahn, Athina. 2020. 3:12. *Arbete eller kapital? En rättvisare beskattning för arbetande företagare*. Underlagsrapport nummer 2 till arbetarrörelsens skattepolitiska skuggutredning.
- Lahey, A., Kathleen. 2015. Uncovering Women in Taxation: The Gender Impact of Detaxation, Tax Expenditures, and Joint Tax/Benefit Units. *Osgoode Hall Law Journal*. 52.2, s. 427–459.
- Lindencrona, Gustaf. 1989. Från sam- till särbeskattning. En studie i skatterätt och jämställdhet. *Skattenytt* 39 (5), s. 193-209.

- Ljunggren, Elisabet. 2020. Venture Funding: Analysing Gender. *I Gendered Innovations 2: How inclusive analysis contributes to research and innovation*. European Commission, Directorate-General for Research and Innovation, 1, s. 64-169.
- Lodin, Sven-Olof. 2009. *Professorn som blev näringslivstorped*. Falun: Ekerlids Förlag.
- Lodin, Sven-Olof. 2011. *The Making of Tax Law*. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger. 2021. *Inkomstskatt. En lärobok i skatterätt*. Del 1 och 2 (18:e Uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Lundgren, Jacob. 2019. *Framtidens skatter. En reform för tillväxt och enkelhet*. Timbro.
- McCaffrey, Edward. 1997. *Taxing Women*. Chicago: University Press.
- Mumford, Ann. 2010. *Tax Policy, Women and the Law*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Nordic Council of Ministers. 2020. *State of The Nordic Region 2020*. Grunfeld, Julien, Norlén, Gustaf, Randall Linda och Sánchez Gassen, Nora (red.). Nord 2020:001.
- Nordic Council of Ministers. 2018. Increasing Income Inequality in the Nordics. *Nordic Economic Policy Review*.
- Nordling, Beatrice. 2022. Jämställda skatter. Så påverkar skatter kvinnors liv. Sveriges kvinnoorganisationer.
- Nyberg, Anita. 1997. *Women, Men and Incomes. Gender Inequality and Economic Independence*. SOU 1997:87.
- Nyberg, Anita. 2005. *Har den ekonomiska jämställdheten ökat sedan början av 1990-talet? I: Forskarrapporter till Jämställdhetspolitiska utredningen*. SOU 2005:65.
- OECD. 2017. Income redistribution through taxes and transfers across OECD countries, *OECD Economic Department Working Papers* No. 1453.
- Ownershift. 2019. *Vem äger Sverige? - En nollmätning av ägandet i Sverige*.
- Rendahl, Pernilla. 2021. *Konsumtionsbeskattning av digitala tjänster*. SNS Förlag.
- Riksrevisionen. 2010. *Enhetlig beskattning?* RiR 2010:11.
- Riksrevisionen. 2012. *Klimatrelaterade skatter – Vem betalar?* RiR 2012:1.
- Riksrevisionen. 2019. *Jämställd sjukfrånvaro – bedöms män och kvinnor likvärdigt i sjukskrivningsprocessen?* RiR 2019:19.
- Riksrevisionen. 2020. *Rutavdraget – konsekvenser av reformen*. RiR 2020:2.
- SCB. 2022. Andel personer med låg ekonomisk standard efter hushållstyp och ålder 1991–2020.
- SCB. 2021a. Hushåll med ekonomiskt bistånd efter hushållstyp.
- SCB. 2021b. Boendeuppgift per hushåll efter hushållstyp, år, upplåtelseform.
- Schmelzer, Mattias. 2016. *The Hegemony of Growth. The OECD and the Making of the OECD Growth Paradigm*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Scocco, Sandro. 2019. Skatternas tulipanaros. I *Hur kan skattesystemet reformeras? Fackliga och politiska inspel*. Arena idé och Kommunal.
- Selin, Håkan. 2009. *The Rise in Female Employment and the Role of Tax Incentives. An Empirical Analysis of the Swedish Individual Tax Reform of 1971*. Uppsala: Uppsala Center for Fiscal Studies.
- Skatteverket. 2021. *Hur har Covid-19-pandemin påverkat skatteintäkter och arbetsinkomster?*
- Skatteverket. 2018. *Skattesystemets utveckling 2006–2015. Förddjudad analys av rut- och rotavdrag, investeringssparkonto och delägare i fåmansbolag ur ett jämställdhetsperspektiv*.
- Skatteverket. 2017a. *Exitbeskattning för fysiska personer. Beskattning av orealiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige*. Promemoria.
- Skatteverket. 2017b. *Skattesystemets utveckling 2006–2015. Kartläggning av könsuppdelad statistik*.

- Skatteverket. 2007. *Enklare skatter för ökad jämställdhet?* Rapport 2007:2.
- Soler Roch, Maria Teresa. 1999. Introduction. I Soler Roch, Maria Teresa (red.) *Family Taxation in Europe*. The Hague, London, Boston: Kluwer Law International.
- Steinmo, Sven. 2003. The Evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century. *British Journal of Politics and International Relations*, Vol. 5(2), s. 206-236.
- Stewart, Miranda (red.). 2017. *Tax, Social Policy and Gender. Rethinking equality and efficiency*. Australian National, University Press.
- Stiglitz, E., Joseph. 2019. *Rewriting the rules of the European Economy*. FEPS.
- Svallfors, Stefan. 2016. Politics as Organised Combat - New Players and New Rules of the Game in Sweden. *New Political Economy* 21 (6), s. 505–519.
- Svensson Eva-Maria. 1997. *Genus och rätt. En problematisering om föreställningar om rätten*. Uppsala: Iustus förlag AB.
- Sørensen, Birch, Peter. 1994. From the global income tax to the dual income tax: Recent tax reforms in the Nordic countries. *International Tax and Public Finance*, Vol.1, s. 57-79.
- Sørensen, Birch, Peter. 2010. *Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges*. Report to the Expert Group on Public Economics 2010:4. Stockholm: Fritzes.
- Vada, Ragnhild Vada. 2007. *Satsning på kvinnor som næringsutövere*. Bergen, s. 49–59.
- Welinder, Carsten. 1974. *Skattepolitik*. Lund. LiberLäromedel.
- Wennemo Lanninger, Alma och Sundström, Marianne. 2014. *Part-Time in the Nordic Region. Part-time, gender and economic distribution in the Nordic countries*. TemaNord 2014:503, Nordic Council of Ministers.



Jämställdhetsmyndigheten | Box 73, 42422 Angered | Besöksadress: Angereds torg 9
031-3929000 | info@jamstalldhetsmyndigheten.se | www.jamstalldhetsmyndigheten.se