



# Juridisk Publikation

STOCKHOLM - UPPSALA - LUND - GÖTEBORG - UMEÅ

Åsa Gunnarsson  
Genus- och jämställdhetsperspektiv på skatterätten

Särtryck ur häfte 2/2019

# GENUS- OCH JÄMSTÄLLDHETSPERSPEKTIV PÅ SKATTERÄTTEN

Av Åsa Gunnarsson<sup>1</sup>

*Sverige ligger i framkant när det gäller jämställdhet. Men vi är inte där ännu. För svensk del finns det fortfarande områden som i stort sett har saknat en genomlysning utifrån de jämställdhetsmål som beslutats på svensk, europeisk och global nivå. Skatterätten är just ett sådant område. I Sverige, liksom i många andra länder, är det inte skattelagarna i sig som ger upphov till ekonomisk ojämställdhet och diskriminering. Däremot förekommer olika grader av strukturell diskriminering. Några av dessa strukturer identifieras i den här artikeln. Den mest grundläggande utgörs av skattesystemets fördelningsprofil. Skattelagar kan befästa och fördjupa den ekonomiska ojämställdheten mellan kvinnor och män, men har också stor potential att utjämna ojämställda ekonomiska förhållanden när det gäller inkomster och förmögenheter. En annan grundläggande fråga som kan vara avgörande för jämställdheten är hur skattesubjekt respektive skatteobjekt definieras.*

*Eftersom relationen mellan skatterätt och jämställdhet har varit en fråga i marginalen, ges inledningsvis en politisk och historisk beskrivning av skatterättsliga principer om skatterättvisa som legitim grund för skattesystemens uppbyggnad. Syftet är att problematisera den dominerande synen på begreppet skatterättvisa i relation till jämställdhetsmålen. I problematiseringen ligger en genusteoretisk kunskapskritik mot föreställningen om att skatterätten kan vara könsneutral trots att det finns en grundläggande socioekonomisk verklighet som präglas av kvinnors ekonomiska underordning.*

## I. INLEDNING

Syftet med den här artikeln är att synliggöra hur skatter påverkar den ekonomiska sidan av jämställdheten och vad som kan förstås med ett genusperspektiv på skatterätten. Förhoppningen är att denna kunskap kan vara användbar på juristutbildningen, inom skatteforskning i bred mening och i utredningsarbeten av olika slag.

Jag vill börja med att understryka att den ekonomiska ojämställdheten har starka historiska och kulturella rötter, formade av en traditionell könsuppdelning mellan samhälls- och privatekonomin. Männens arbete har värderats i den offentliga delen av ekonomin. Däremot har inte kvinnors bidrag till familjens och samhällets välfärd genom arbete i hemmet tillerkänts ett ekonomiskt

---

<sup>1</sup> Professor i juridik och forskare vid Umeå universitet.

värde.<sup>2</sup> Detta otvetydiga förhållande genomsyrar beslut vi tar i både vardagsliv och samhällsliv. Juridiken har historiskt också präglats av kvinnors ekonomiska underordning, vilket haft inflytande på den direkta diskriminering som förekommit på områden som arvsrätt, ägande, utbildning, myndighet och förvärvsarbete.<sup>3</sup>

Artikeln börjar med att placera skatter i en bredare historisk och politisk samhällskontext, vilket syftar till att visa på hur stor betydelse skatter har för vårt samhälle. Skatter är ett kontroversiellt samhällsfenomen som skapat allvarliga kriser och kraftfulla sociala rörelser runt om i världen. Jag brukar förklara skatternas funktion i samhället som en del av ett fiktivt samhällskontrakt, med avsikten att inkludera både frågor om själva beskattningsmakten men också skatternas samhällsfunktion, vilka rör frågor som rättvisa, rättigheter, tillväxt, välfärdssystem och nya samhällsutmaningar.

Därefter problematiseras att jämställdhet mellan kvinnor och män är en dimension av skatterättvisa som saknas. Även om skattelagstiftningen i de flesta länder inte längre direkt diskriminerar kvinnor så är de indirekta konsekvenserna diskriminerande. Medvetenheten om sambandet mellan skatter och jämställdhet överhuvudtaget är anmärkningsvärt låg med hänsyn till att det finns områden, som t ex familjebeskattningen, där jämställdhetsfrågan sedan länge har varit uppenbar.<sup>4</sup> Sverige är dessutom, vilket gäller för de flesta länder, bundet av rättsliga och politiska förpliktelser på internationell, överstatlig och nationell nivå för att skapa skattesystem som har potential att bidra till ekonomisk jämställdhet mellan kvinnor och män.<sup>5</sup>

I artikelns avslutande delar behandlas flera områden där jag, liksom många andra genusrättsvetenskapliga forskare i skatterätt, hävdar att det materiella utfallet av den skatterättsliga regleringen motverkar jämställdheten. Det handlar bland annat om fördelningsprofilen, hur skattebas och skattesubjekt definieras och hur rättvisebegrepp formuleras. Artikeln avslutas med en argumentation för

2 Brooks, Kim, Gunnarsson, Åsa, Philipps, Lisa och Wersig, Maria (red.) (2011), *Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making: Comparative Perspectives*. Oxford och Portland: Hart Publishing; Gunnarsson, Åsa (2011a), Genus- och kvinnoperspektiv på skatterätten. I Svensson, Eva-Maria, Andersson, Ulrika, Braekhus, Hege, Burman, Monica, Hellum, Anne, Jørgensen, Stine och Pyllkänen, Anu (red.), *På Vei. Kjønn og rett i Norden*. Halmstad: Makadam förlag.

3 Dahlberg, Anita, Nordborg, Gudrun och Wicklund, Elvy (1990), *Kvinnors rätt*. Eskilstuna: Tiden/Folksam; Gunnarsson, Åsa och Svensson, Eva-Maria (2009), *Genusrättsvetenskap* (1:a uppl). Lund: Studentlitteratur, kapitel 2.

4 Soler Roch, Maria Teresa (1999), Introduction. I Soler Roch, Maria Teresa (red.) *Family Taxation in Europe*. The Hague, London, Boston: Kluwer Law International.

5 Gunnarsson, Åsa och Spangenberg, Ulrike (2019), Gender Equality and Taxation Policies in EU Tax Law. *Intereconomics: Review of European Economic Policy*. Number 3.

att ekonomisk jämställdhet prioriteras i framtidens skattereformer, i linje med svensk jämställdhetspolitik och Europaparlamentets resolution om jämställdhet och skatter.

## 2. BESKATTNINGSMAKTENS GRUNDLÄGGANDE SAMHÄLLSFUNKTION

Skatt har alltid varit en central funktion av staten, eller som den konservativa 1700-talsfilosofen Edmund Burke så träffsäkert uttryckte det: ”The revenue of the state is the state.”<sup>6</sup> Burke menar således att beskattningsmakten utgör en grundläggande förutsättning för uppkomsten av nationalstater. Uppbörderna av skatter utgör en kraftfull form av maktutövning genom möjligheten till ekonomisk och social kontroll över ett territorium.<sup>7</sup> Denna konstitutiva natur, som är ett utfall av beskattningsmakten, bekräftas i de första lagar som härstammar från den tid då nationalstaterna började ta form. Av dessa gamla lagtexter framgår att skattelagarna inte introducerade skatter som en påлага utan snarare kodifierade de skattesystem som redan fanns. Den suveräna makten utövades således genom skatter långt före den tidpunkt då denna statliga rättighet instiftades i lag.<sup>8</sup>

Beskattningsmakten är fortfarande viktig för staters suveränitet. Den konstitutionella skatterätten fyller likväl den viktiga funktionen att lägga grunden för en transparent och normativt likriktad beskattning. Denna beskattningsmakt är dock inte längre enbart en nationalstatlig angelägenhet, eftersom en globaliserad ekonomi har skapat en utveckling av samarbeten som bland annat manifesterats i över- och mellanstatliga avtal. Även om i princip all kompetens som rör direkt skatt ligger utanför EU:s fördragsfästa uppdrag, så medför EU-medlemskapet att Sverige genom EG-fördraget avstått suveräniteten över sin normgivningsmakt på vissa delar av skatteområdet. Detta gäller främst mervärdesskatten som harmoniserats för att inte utgöra hinder för rörligheten på den inre marknaden.<sup>9</sup> Medlemskapet i EU innebär också att Sverige, genom överenskommelsen inom unionen om en stabilitets- och tillväxtpakt, inte längre kan föra en nationellt fristående budgetpolitik, vilket ytterligare begränsar den skattepolitiska handlingsfriheten.<sup>10</sup>

6 Burke, Edmund (1988), *Reflections on the Revolution in France*. I Prior, James (red.), *The Works of the Right Honourable Edmund Burke*, vol. 2. London.

7 Levi, Margaret (1988), *Of Rule and Revenue*. Berkley: University of California Press, s. 1–2.

8 Lahey, Kathleen A. (2011), *The 'Capture' of Women in Law and Fiscal Policy: the Tax/Benefit Unit, Gender Equality and Feminist Ontologies*. I Brooks, m fl, s. 14–15.

9 Pahlsson, Robert (2011), *Konstitutionell skatterätt*. 4:e uppl, Uppsala:ustus Förlag; Spangenberg, Ulrike, Mumford, Ann och Daly, Stephen (2019), *Navigating Taxation Towards Sustainability*. *Columbia Journal of European Law*.

10 Prop. 2012/13:39, *Fördraget om stabilitet, samordning och styrning inom ekonomiska och monetära unionen*.

### 3. BEGREPPET SKATTERÄTTVISA OCH IDÉN OM ETT SAMHÄLLSKONTRAKT

I en demokrati kan beskattningsmakten förstås inte utövas ensidigt, utan måste baseras på en legitim värdegrund. Historien visar att i makten att beskatta medborgare har särskilt synen på skatterättvisa varit en viktig grund, först i byggandet av nationalstater och sedan byggandet av välfärdsstater. På en allmän samhällsnivå föreligger ett behov av transparens och förutsebarhet i hur skatter utformas, fördelas, uppbärs och används. På individnivå vill de skattebetalande medborgarna att det ska finnas en rimlig och rättvis koppling mellan de förmåner eller ersättningar människor får och vad människor har betalat för dessa förmåner och ersättningar.<sup>11</sup>

Vad som menas med paroller om rättvisa skatter har oavsett tid och plats varit i den skattepolitiska debattens centrum. Den politiska maktens syn på hur skatter ska betalas och till vad de ska betalas ger ofta en direkt effekt hos varje medborgare. Kampen för jämlikhet, självständighet och demokrati runt om i världen har därför många gånger riktats mot skatteförtryck eller skatteprivilegium i olika former. Att den brittiska kolonialmakten behöll sin tull på te utlöste förmodligen den amerikanska revolutionen med början i Bostons hamn år 1773.<sup>12</sup> Parollen ”no taxation without representation” utgjorde ett politiskt fundament i denna rörelse vars syfte var att frigöra sig från kolonialt styre. Demokrati var på den tiden dock förbehållet dem som ägde egendom. Även om den konstitutionella grunden för medborgerliga rättigheter i dagens USA är oberoende av ägande, rikedom och inkomster så lever inställningen kvar om att skattebetalare ska ha ett inflytande över hur staten spenderar sina pengar.<sup>13</sup> De brittiska suffragetterna organiserade, med inspiration från den amerikanska revolutionen, *Women’s Tax Resistance League* (1909–1918). Aktionsgruppen uppmanade till civil olydnad. Det raka budskapet var att så länge kvinnor inte hade rösträtt och rätt till politisk representation så skulle kvinnor inte heller betala skatt. Rättsväsendet och den politiska makten reagerade kraftfullt, vilket ledde till fängelsedomar och våldsamma motreaktioner mot de lagöverträdelse som utgjorde en del av rösträttskampen.<sup>14</sup>

Även om de flesta nutida skatteuppror i västvärlden är fredliga så utlöste den franska regeringens beslut 2018, om att införa en koldioxidskatt på bensin, våldsamma kravaller. Den franska bensinskatteprotesten utgjorde, liksom teet i Bostons hamn, toppen av ett isberg. Trots att regeringen backade från

11 Gunnarsson, Åsa (1995), *Skatterättvisa*. Uppsala: lustus Förlag.

12 Gross, David M. (red.) (2008), *We Won’t Pay! A Tax Resistance Reader*. London: Picket Line Press, s. 81–82.

13 Staudt, Nancy C. (2010), *Taxation Without Representation. Faculty Working Papers*. Paper 60.

14 Gross (2008), s. 323.

bensinskatten så fortsatte demonstrationerna. Enligt Christopher Guilluy, som blivit känd för sina analyser om ekonomiskt, kulturellt och politiskt utanförskap i Frankrike, så samlar de Gula västarna både höger- och vänstergrupper. Protesterna handlar om ett utbrett missnöje över ökade sociala och ekonomiska klyftor mellan städernas elit och alla andra. Den främsta förklaringen till denna kraftfulla sociala rörelse är, enligt Guilluy, att människor på landsbygden och i förorter känner sig helt övergivna och är rasande på vad de uppfattar som elitens privilegier. Ett av privilegierna som stuckit ut är avskaffandet av skatter på lyxyachter.<sup>15</sup> Det betydligt stillsammare svenska bensinupproret som använder sig av Facebook för att samla namnunderskrifter, värnar också svaga ekonomiska grupper och landsortens intressen.<sup>16</sup>

### 3.1 SKATTERÄTTVISA MÅSTE GES EN TEORETISK INNEBÖRD

Den här långa utläggningen om begreppet skatterättvisa i relation till folkliga skatteprotester fyller en viktig uppgift i den här artikeln. Syftet är att ge en bakgrundsbild som visar på att skatterättvisa uppenbarligen är ett kontextuellt begrepp, som både formas av aktiva politiska beslut och av sociala, kulturella och ekonomiska förhållanden i ett samhälle. Vanligtvis behandlas skatterätten från ett internt perspektiv, men när skattesystemet konfronteras med olika samhällsutmaningar behövs det ett teoretiskt ramverk som kan förklara olika principiella riktningar kring vad som utgör grundläggande värden för hållbara skattesystem.<sup>17</sup> Idén om ett fiktivt samhällskontrakt har utgjort en teoriram som använts för att skapa en opartisk grund för rättvisebegreppens olika innebörd. Tanken är att det i en ursprungsposition där ingen vet sin framtid är möjligt att isolera det rättvisebegrepp som alla kan enas om. Den liberale filosofen John Rawls arbete om ett grundläggande och självständigt rättvisebegrepp utifrån en ideal kontraktsposition har ofta använts i diskussionen om skatterättvisa.<sup>18</sup>

Kontraktsteorin finns också underförstådd i den principlära om skatterättvisa som utvecklades inom den nordamerikanska och europeiska finansvetenskap-

15 Guilluy, Christopher (2019), *Twilight of the Elites: Prosperity, the Periphery, and the Future of France*. New Haven: Yale University Press.

16 Bensinupproret 2.0. Facebook. <https://www.facebook.com/groups/1171593203022193/>; <https://www.bransleupproret.se/FAQ.html>.

17 Gunnarsson, Åsa och Eriksson, Martin (2019), Social rättvisa är en förutsättning för hållbara skatter. I *Hur kan skattesystemet reformeras? Fackliga och politiska inspel*. Stockholm: Arena Idé och Kommunal.

18 Gunnarsson, Åsa (2018), The Making of a Critical Tax Policy Framework. I Banakar, Reza, Dahlstrand, Karl och Ryberg Welander, Lotti (red.), *Festskrift till Häkan Hydén*. Lund: Juristförlaget i Lund; Gunnarsson (1995), s. 70–79; Rawls, John (1990), *A Theory of Justice*. Oxford: Oxford University Press.

liga doktrinen under den period då de moderna skattesystemen tog form. Principläran utgör en teoretisk bas för skatternas etiska, ekonomiska och sociala grunder i relationen mellan medborgare och stat. Det började redan på 1700-talet med Adam Smiths fyra teser om hur en förnuftig beskattning borde anordnas, av vilka principen om rättvisa sattes först. Dessa teser var dock en produkt av en annan tid i vilken en materiell rättsstatsidé om statens skyddsfunktion utvecklats. Skatter skulle betalas i proportion till skyddet av förvärvskällan som gav inkomster.<sup>19</sup>

När det gäller svensk skattehistoria utvecklades en teori om skatterättvisa genom intresseprincipen. Principen försökte förena den klassiska liberalismens ståndpunkt om beskattning byggd på frivillighet och enhällighet med den representativa demokratins möjlighet att bedöma den individuella marginalnyttan av offentliga prestationer. Genom den så kallade Lindahl-lösningen, döpt efter professor Erik Lindahl, konkretiserades intresseprincipen i en modell om hur betalningsviljan för offentliga nyttigheter kan bestämmas – en modell som påminner om marknadens prissättning. Intresse teorier för en rättvis beskattning av det här slaget har avfärdats som oförenliga med ett modernt skattesystem med uppgiften att bygga en välfärdsstat. I ett sådant sammanhang har den individuella nyttan av offentliga varor och tjänster ingen plats i hur en rättvis fördelning av skattebördan ska bedömas.<sup>20</sup>

De institutionella och sociala behov som växte fram under den industriella utvecklingen krävde en helt annan rättvis princip för statens behov av skattemedel än de som byggd på en individualistisk syn på relationen mellan stat och individ. Skatterna blev en del i byggandet av den social- och välfärdsstatliga statsmodellen. Skatteförmågeteorin tillhandahöll en grund för statens beskattningsrätt och utgjorde ett svar på hur skatterna bör fördelas lika mellan medborgarna. Enligt teorin vilar skatterättvisa på en plikt för medborgarna att efter förmåga bidra till att täcka statens behov av medel för att uppfylla uppgifter av gemensamt intresse. Den anses tillmötesgå kraven på universalitet och likhet, eller jämlikhet, och lösgör sig från subjektiviteten som ligger i antaganden om nytta och offer. Teorin uttrycks i skatteförmågeprincipen, vilken har givits både en horisontell och vertikal innebörd. Med horisontell rättvisa avses både likformighet i beskattningen och formell likabehandling. Med vertikal rättvisa avses prestationsförmåga som en etisk bas för distributiv rättvisa. Det grundläggande måttet för fysiska personers skattekraft är den ekonomiska förmågan att tillgodose sina privata behov. Den ekonomiska potentialen för privat behovstillfredsställelse kan mätas när den förmågan uppkommer genom erhållande av medel eller innehav, eller så kan förmågan mätas när dessa medel

19 Gunnarsson (1995), s. 79–80.

20 Gunnarsson (1995), s. 96–97, 99–104.

och resurser förbrukas. Det är således utrymmet för privat behovstillfredsställelse som definierar skattekraften. I Sverige har skatteförmågeprincipen rört sig i en gråzon mellan rättspolitik och rättsprincip och använts som motiv för både horisontell och vertikal rättvisa.<sup>21</sup>

På en aggregerad nivå utgör social rättvisa en grundläggande fråga för alla välfärdsekonomier och handlar både om hur vi ska finansiera social trygghet och hur sociala förmåner och skatter ska fördelas.<sup>22</sup> Esping-Andersens välkända typologisering av tre koncept av välfärdsstatliga system visar dessutom på att social rättvisa representerar en avvägning mellan demokratiska frågor och frågor om social stabilitet i välfärdskapitalismen.<sup>23</sup> I välfärdsstater är skattesystemet sammanflätat med frågor om social trygghet. Synen på social trygghet är förstas förknippad med olika välfärdsstatliga kontexter om vad som utgör sociala risker. En första fas för många välfärdsstater har varit att solidariskt bära risken för familjeförsörjares inkomstförlust. I de nordiska länderna anpassades de inkomstbaserade socialförsäkringssystemen till tvåförsörjarfamiljens behov av ekonomisk trygghet när gifta kvinnor kom ut på arbetsmarknaden. Under inflytande av logiken om den inre marknaden så har den sociala tryggheten i många europeiska välfärdsstater starkt kopplats till den enskilde lönearbetarens behov av socialt försäkringsskydd.<sup>24</sup>

### 3.2 KVINNORS LIVSVILLKOR HAR EXKLUDERATS FRÅN SKATTERÄTTVISE-DISKURSEN

I den traditionella diskussionen om skatterättvisa och skatter förekommer inte en tanke om jämställdhet eller att skatter skulle behöva belysas ur ett genusperspektiv. Istället 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

21 Gunnarsson, Åsa och Eriksson, Martin (2017), Discussion Paper on Tax Policy and Tax Principles in Sweden, 1902–2016. *FairTax Working Papers Series*, No. 08; Gunnarsson, Åsa (1998), Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?. *Skattenytt*, nr 9, s. 454–463.

22 Haskel, Barbara (1987), *Paying for the Welfare State: Creating Political Durability*. *Scandinavian Studies, Rethinking the Welfare State*, vol. 59 (2), s. 221–253; Young, Claire (2000), *Women, Tax and Social Programs. The Gendered Impact of Funding Social Programs through the Tax System*. Ottawa: Status of Women Canada.

23 Esping-Andersen, Gösta (1990), *The Three Worlds of Welfare Capitalism*. Cambridge: Princeton University Press.

24 Sjöberg, Ola (2001), Välfärdsstatens finansiering under 1990-talet. I *Välfärdens finansiering och fördelning – antologi från Kommittén Välfärdsbokslut*, Stockholm: Graphium/Norstedts, s. 17–18; Lewis, Jane (2002), Gender and Welfare State Change. *European Societies*, vol. 4 (4), s. 331–357; Bonoli, Giuliano (2005), The Politics of New Social Risks: Providing Coverage Against New Social Risks in Mature Welfare States. *Policy and Politics*, vol. 33 (3), s. 431–449; Åmark, Klas (2005), *Hundra år av välfärdspolitik. Välfärdens framväxt i Norge och Sverige*. Umeå: Boréa Bokförlag.



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 anpassad till livsvillkoren i den offentliga sfären och omfattar därför inte de socioekonomiska realiteter i den privata sfären som format kvinnors livsvillkor. Den vanliga politiska och vetenskapliga föreställningen är att hushållens välfärd byggs upp av inkomster från den offentliga delen av ekonomin som består marknadsproduktion och den statliga eller kommunala budgetens transfereringar. 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. Värdet av hushållsproduktionen erkänns inte och ingår följaktligen inte heller i BNP. De ekonomiska konsekvenserna av kvinnors obetalda omsorgsarbete och hushållsproduktion exkluderas därför från de dominerande teoretiska konstruktionerna och förklaringarna.<sup>25</sup> Eftersom hushållsproduktionen faller utanför den offentliga ekonomin erkänner inte heller skatte- och transfereringssystemet en stor del av kvinnors bidrag till välfärden, vilket både förstärker och skapar ett beroendeförhållande av ekonomiskt bistånd. Kvinnors produktiva arbete i hemmet upparbetar vanligtvis inga inkomstrelaterade ekonomiska rättigheter som pension eller andra socialförsäkringar.<sup>26</sup>

Den här snäva synen på samhällskontraktet som inte återspeglar den totala produktionen och distributionen av välfärd i det ekonomiska kretsloppet mellan stat, marknad och hushåll, påverkar i grunden skatterättens strukturella och kontextuella förutsättningar. Det handlar om grundläggande skatterättsliga frågor om vad som ska och inte ska beskattas, av vem och på vilka grunder, men också om hur transfereringssystemet är konstruerat i relation till skattesystemet. Dessutom bidrar denna vetenskapssyn till att normalisera avgränsningar i den kunskapsteoretiska ramen, vilket lätt leder till förenklingar och t o m ignorans när det gäller att förklara hur verkligheten är beskaffad.<sup>27</sup> Genus- och jämställdhetsdimensionen i hur skatter använts som en del i att

25 Lewis, Jane (1992), Gender and the Development of Welfare Regimes, *Journal of European Social Policy*, vol. 2 (3), s. 159–173; Sainsbury, Diane (1994), Taxation, Family Responsibilities and employment. I Sainsbury, Diane (red.), *Gendering Welfare States*. London: Sage; Gunnarsson, Åsa (2013), *Tracing the women-friendly welfare state: gendered politics of everyday life in Sweden*. Göteborg: Makadam förlag; Saxonberg, Steven (2013), From Defamilialization to Degenderization: Toward a New Welfare Typology. *Social Policy Administration*, vol. 47 (1), s. 26–42; Åsa Gunnarsson (2011), Challenging the Benchmarks in Tax Law Theories and Policies from a Gender Perspective – The Swedish Case. I Brooks m fl, s. 75–92.

26 Staudt, Nancy C. (1996), Taxing Housework. *Georgetown Law Journal*, vol. 84 (5), s. 1571–1647; Young (2000).

27 Gunnarsson (2018).

trygga familjeförsörjningen i välfärdsekonomierna borde ha ingått som en naturlig del i den teoretiska förklaring av begreppet social rättvisa i samhällskontraktet. I den första fasen av välfärdsekonomierna under den industriella utvecklingen bidrog inkomstskatterna till att forma ett samhällskontrakt som skyddade familjelönen, d v s den lön som arbetare behövde för att försörja sin familj. I många länder reglerades kontraktet genom en kombination av konstitutionell rätt, skatterätt och civilrätt.<sup>28</sup> Härigenom konserverade rätten en genusuppdelning mellan arbete i hemmet och arbete på marknaden. En ordning som fortfarande består i de länder som har kvar familje- och sambeskattningsregler i sina skattesystem, vilket är en fråga jag återkommer till. I en andra fas förändrades samhällskontraktet i vissa välfärdsstater utifrån syftet att möta det ökade behovet av arbetskraft på marknaden. Tryggandet av familjeförsörjningen skulle nu uppnås genom att uppmuntra gifta kvinnor att växla från hemarbete till arbete på den öppna marknaden. Begreppet skatterättvisa förändrades till att handla om individens skatteförmåga istället för makarnas eller hushållets skatteförmåga. Den traditionella arbetsdelningen mellan kvinnor och män förändrades och nya strukturer för hur skatter och bidrag skulle fördelas utvecklades i syfte att normalisera tvärförsörjarfamiljen i skatte- och socialförsäkringssystem, vilket särskilt kom att genomföras i de nordiska välfärdsstaterna.<sup>29</sup>

Exkluderingen av perspektivet om kvinnors livsvillkor från frågan om skatterättvisa fortsätter att vara ett globalt demokratiskt problem som kräver både politiskt erkännande och mer kunskap. Under 2017 samlades en grupp aktivister, forskare och representanter för internationella organisationer i Bogotá, Colombia, för att formulera den s k Bogotá-deklarationen om skatterättvisa för kvinnor. Deklarationen utgjorde starten på en global folkrörelse. Kampanjen om skatterättvisa för kvinnors rättigheter visar på hur kopplingen mellan skattepolitik och skattesystem påverkar kvinnors rättigheter och framför ett antal krav för att skatter ska bidra till att främja jämställdhet. Dessa är:

- Stoppa multinationella företags skatteflykt i dess olika former.
- Minska orättvisa skattebördor för kvinnor.

28 Fraser, Nancy (1994), *After the Family Wage: Gender Equity and the Welfare State*. *Political Theory*, vol. 22 (4), s. 591–618; Lewis, Jane (2002); Gunnarsson, Åsa (2003), *Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner*. Uppsala:ustus Förlag; Soler Roch (1999); Montanari, Ingalill (2000), *From Family Wage to Marriage Subsidy and Child Benefits: Controversy and Consensus in the Development of Family Support*. *Journal of European Social Policy*, s. 307–333.

29 Bonoli (2005); Åmark (2005); Lister, Ruth (2009), *A Nordic Nirvana? Gender, Citizenship, and Social Justice in the Nordic Welfare State*. *Social Politics: International Studies in Gender, State & Society Online*. Oxford: Oxford University Press; 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*, vol. 1 (1), s. 89–99.

- Avskaffa könsdiskriminerande skattepolitik.
- Öka skatteinkomsterna för att möjliggöra investeringar som främjar jämställdhet.<sup>30</sup>

Sammanfattningsvis finns det starka argument för att flytta fram positionerna när det gäller skatternas betydelse för kvinnors livsvillkor inom både politik och akademi, vilket också Ann Mumford lyft fram i sin bok om kvinnoperspektiv på skatterätten.<sup>31</sup>

#### 4. SKATTER I EN SVENSK, EUROPEISK OCH INTERNATIONELL JÄMSTÄLLDHETSPOLITISK KONTEXT

Utformningen av skatte- och transfereringssystemen inom olika välfärds-ekonomier påverkar medborgarnas ekonomi och livsval. I Sverige liksom i de övriga nordiska länderna lönearbetar kvinnor i hög grad, vilket möjliggörs av en i internationell jämförelse väl utvecklad barnsomsorg och en generös föräldraförsäkring. I skatte- och transfereringssystemet betraktas kvinnor som individer och arbetstagare, inte som fru eller mor. Kvinnors medborgarskap är således i fråga om sociala skyldigheter och rättigheter självständigt och starkt knutet till arbetslivet.<sup>32</sup> Omvärlden betraktar svensk jämställdhetspolitik som offensiv och den är också integrerad i den svenska välfärdsmodellen. Eftersom staten har ansetts som allierad med kvinnorörelsen har Sverige länge förknipats med begreppet den kvinnovänliga välfärdsstaten, först myntat av Helga Hernes.<sup>33</sup> Ambitionerna har under åren kommit till uttryck i radikala jämställdhetspolitiska mål, av vilket erkännandet av Yvonne Hirdmans analys av genussystemet som beskriver relationerna mellan makt och kön, enligt min uppfattning, är ett avgörande ställningstagande inte minst för synen på villkoren för ekonomisk jämställdhet.<sup>34</sup>

I Sverige har den jämställdhetspolitiska och rättsliga strategin utvecklats till en målsättning om likhet i resultat, eftersom könsneutrala regler i själva verket visat sig kunna vara dolt könsrelaterade. Därför tillämpas en materiell jämställdhets-

30 Se *The Bogota Declaration on Tax Justice for Women's Rights*, tillgänglig via [globaltaxjustice.org](http://globaltaxjustice.org).

31 Mumford, Ann (2010), *Tax Policy, Women and the Law*. Cambridge: Cambridge University Press, s. 192.

32 Gunnarsson (2003); Gunnarsson, Åsa (2007), *Gender Equality and the Diversity of Rights and Obligations in Swedish Social Citizenship*. I Gunnarsson, Åsa, Svensson, Eva-Maria och Davies, Margaret (red.), *Exploiting the Limits of Law. Swedish Feminism and the Challenge to Pessimism*. Aldershot: Ashgate Publishing, s. 75–92.

33 Hernes, Helga Maria (1982), *Staten – kvinner ingen adgang?*. Oslo: Universitetsforlaget, s. 49.

34 Prop. 1993/94:147 *Jämställdhetspolitiken: Delad makt, delat ansvar*; Prop. 2005/06:155, *Makt att forma samhället och sitt eget liv – nya mål i jämställdhetspolitiken*; Regeringens skrivelse 2016/17:10, *Makt, mål och myndighet – feministisk politik för en jämställd framtid*.

princip, som erkänner den kontextuella strukturen för diskriminering och inte enbart den formella, individuella nivån av olikbehandlingen. Den materiella principen, till skillnad från den formella, kräver aktiva åtgärder för att främja jämställdheten. Jämställdhet är också ett grundläggande demokratiskt mål för Europeiska unionen. Sverige är dessutom bundet av jämställdhetsprinciperna i EU-fördragen och EU:s rättighetsstadga samt en omfattande EU-lagstiftning gällande jämställdhet. Främjandeåtgärder intar också en viktig strategisk ställning i EU-kommissionens centrala dokument om jämställdhet. Den formella jämställdhetsprincipen dominerar dock fortfarande i form av det individuella diskrimineringsförbudet. Slutligen ska EU liksom Sverige följa internationella förpliktelser. Kvinnokonventionen, som är den allra viktigaste, trädde ikraft 1981, och har syftet att eliminera alla former av diskriminering av kvinnor. Den är sedan 1995 kopplad till en handlingsplan, Pekingplattformen, som bekräftat och förstärkt regeringarnas rapporteringsskyldighet, samt bidragit till att definiera tolv kritiska områden inom vilka FN:s medlemsstater bör arbeta aktivt för att påskynda jämställdhetsarbetet.<sup>35</sup> Agenda 2030, som antogs av FN 2015, formulerar 17 globala mål för hållbar utveckling. Mål 5 handlar om jämställdhet och egenmakt för alla kvinnor. Särskilt för EU har detta mål kommit att bli ett grundläggande värde för alla hållbarhetsorienterade policyfrågor. Detta märks även inom skattepolitiken, trots att området huvudsakligen ligger utanför EU:s fördragsgrundande kompetens. EU-kommissionen har börjat lyfta fram strukturella ekonomiska frågor med betydelse för jämställdheten. Kommissionen har bland annat konstaterat att inkomstskattesystemen i medlemsländerna har utgjort ett hinder för kvinnors förvärsarbete. Dessutom antog EU-parlamentet i början av 2019 en resolution om jämställdhet och skatter med förslag på radikala åtgärder.<sup>36</sup>

#### 4.1 SOCIOEKONOMISKA SKILLNADER

Varje år publicerar Världsekonomiskt forum i Davos The Global Gender Gap Report som visar på de socioekonomiska skillnader som finns mellan män och kvinnor i världens länder. Sverige ligger alltid i toppen och i den senaste mätningen låg vi på tredje plats. Även om Sverige har en offensiv jämställdhetspolitik så finns det fortfarande stora ekonomiska skillnader mellan män och kvinnor i Sverige. Män har högre inkomst av anställning än kvinnor, vilket sammanhänger med strukturella skillnader i arbetsmönster som brukar förklaras med att kvinnor har kortare arbetstid och främst arbetar inom den förhållandevis lågavlönade och kvinnodominerade offentliga sektorn.

<sup>35</sup> Gunnarsson, Åsa, Svensson, Eva-Maria, Käll, Jannice och Swedberg, Wanna (2018), *Genusvetenskap* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.

<sup>36</sup> Gunnarsson och Spangenberg (2019); European Parliament, Resolution on gender equality and taxation policies in the EU, 2018/2019 (INI).

Ojämslällheten i arbetslivet leder till lägre pensioner. Kvinnor har lägre kapital- och förmögenhetsstillgångar, vilket förstås också leder till lägre kapitalinkomster och förmögenhetsvinster. Dessa ekonomiska jämslällhetsklyftor innebär att det finns en högre risk för kvinnor än för män att hamna under fattigdomsstrecket. Inom EU är denna risk särskilt hög för ensamstående, äldre kvinnor.<sup>37</sup>

När det gäller näringsverksamhet är jämslällhetsklyftorna 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. 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. Kvinnor tillmäts ofta en osjälvständig ställning i familjeföretag, vilket bland annat medför att kvinnor inte ses som jämlika delägare utan som medhjälpare makor. Kvinnor som företagare, kapitalägare och investerare problematiseras ofta som ovilliga 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.<sup>38</sup>

## 4.2 JÄMSTÄLLDHETSBUDGETERING

Finansierings- och välfärdssystem kan försämma, förbättra eller avspegla denna ekonomiska ojämställdhet. Statsbudgetens betydelse som styrinstrument för ökad jämslällhet erkändes för första gången vid FN:s kvinnokonferens i Peking. I slutdokumentet från FN:s kvinnokommission, Pekingsplattformen, skrev världens länder under en förpliktelse att införa genus- och jämslällhetsperspektiv i sina statsbudgetar.<sup>39</sup> Den internationellt accepterade termen för att göra budgetbesluten mer genuskänsliga och för att undersöka hur resursströmmarna fördelar sig mellan kvinnor och män är *gender budgeting*.

37 Nyberg, Anita (2005), Har den ekonomiska jämslällheten ökat sedan början av 1990-talet?. I *Forskarrapporter till Jämställdhetspolitiska utredningen*, bilaga till SOU 2005:66; SCB (2018), *På tal om kvinnor och män. Lathund om jämslällhet*; Gunnarsson, Åsa, Schratzenstaller, Margit och Spangenberg, Ulrike (2017), *Gender equality and taxation in the European Union. Study for the FEMM Committee, European Union*.

38 Alsos, Gry Agnete, Hytti, Ulla och Ljunggren, Elisabet (2016), *Research Handbook on Gender and Innovation*, s. 3–16; Kornhauser, Marjorie (2011), *Gender and Capital Gains Taxation*. I Brooks m fl, s. 278–280; Vada, Ragnhild (2007), *Satsing på kvinnor som näringsutövere*. Bergen: Vigmstad & Björke, s. 49–59.

39 Se [https://beijing20.unwomen.org/~media/headquarters/attachments/sections/csw/pfa\\_e\\_final\\_web.pdf](https://beijing20.unwomen.org/~media/headquarters/attachments/sections/csw/pfa_e_final_web.pdf).

En offentlig budget uppfattas vanligen som könsneutral, men i många av de länder som idag tillämpar gender budgeting har analyserna visat att den offentliga resursfördelningen gynnar män. Mäns behov och aktiviteter utgör oftast normer för ekonomiska prioriteringar. En viktig funktion av gender budgeting är också att visa på samspelet mellan obetalt arbete och beslut om inkomster och utgifter i budgeten.<sup>40</sup>

I Sverige används begreppet jämställdhetsbudgetering med uppgiften att analysera om budgetmässiga beslut överensstämmer med jämställdhetsmålen. Betydelsen av gender budgeting erkändes officiellt av den svenska regeringen i samband med budgetpropositionen för 2004. I en bilaga till budgeten redovisas statistik över den ojämna fördelningen av ekonomiska resurser mellan kvinnor och män. När regeringen införde jämställdhetsbilagan i budgeten för första gången, hävdade den att en budget som visar på hur brister i ekonomisk jämställdhet kommer till uttryck, både på marknaden och inom offentlig ekonomi, kan vara en nyckel till ett jämställt samhälle.<sup>41</sup>

Av de jämställdhetsbilagor som under åren med skiftande numrering och rubriker bifogats den årliga budgetpropositionen framgår att det svenska skatte- och transfereringssystemet utjämnar individuell disponibel inkomst mellan män och kvinnor. 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. 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 än kvinnor, men kvinnor får mer i försörjnings- och behovsgrundande bidrag. Skattesystemet förstärker ytterligare den utjämnande effekten genom att män betalar mer i skatt än kvinnor eftersom de i genomsnitt har högre förvärvsinkomster och högre överskott av kapital och andra tillgångar. I jämställdhetsbilagorna går det också att identifiera en skillnad i kopplingen mellan skatter och jämställdhet i förhållande till vilken politisk riktning som innehaft regeringsmakten. Den borgerliga alliansen ansåg att två skattereformer under 2000-talet hade gynnat jämställdheten. Den ena var införandet av jobbskatteavdraget som enligt regeringen gjorde det mer lönsamt att arbeta, vilket antogs vara av relativt

40 Mumford (2010), s. 30–33; Walby, Sylvia (2005), *Gender Mainstreaming: Productive Tensions in Theory and Practice*. *Social Politics: International Studies in Gender, State and Society*, vol. 12 (3), s. 321–343; Villagomez, Elisabeth (2004), *Gender Responsive Budgets: Issues, Good Practices and Policy Options*. Regional Symposium on Mainstreaming Gender into Economic Policies. NU Comisión Económica para Europa.

41 Prop. 2003/04:1, *Budgetpropositionen för 2004*, Bilaga 4, Fördelningen av ekonomiska resurser mellan kvinnor och män.

sett större betydelse för kvinnor eftersom det ökar drivkraften att gå från deltid- till heltidsarbete. Jobbskatteavdraget ansågs också kunna bidra till en mer jämställd fördelning av föräldraledigheten. Den andra reformen var införandet av skattereduktion för utgifter för hushållsarbete, det s k rutavdraget, som förväntades underlätta för både kvinnor och män att förena arbetsliv och familjeliv.<sup>42</sup> Andelen kvinnor som använder rutavdraget är dubbelt så hög som andelen män i varje inkomstgrupp.<sup>43</sup>

I budgetpropositionen för 2018, som presenterades efter att den rödgröna alliansen bildat regering, underströks att skattesystemet har en tydlig påverkan på förutsättningarna för ekonomisk jämställdhet. Jämställdhetsbudgetering innebär en utvärdering av budgetpolitikens jämställdhetseffekter, integrering av jämställdhetsperspektivet på alla nivåer i budgetprocessen, samt en omfördelning av inkomster och utgifter, i syfte att främja jämställdheten. Vidare innebär jämställdhetsbudgetering att göra jämställdhetsanalyser av förslag och reformer, så att vägval, prioriteringar och resurstilldelning återspeglar regeringens ambitioner för jämställdhet, med syftet att bidra till att göra konkret skillnad i människors vardag. Regeringen uppdrog därför åt Skatteverket att göra en kartläggning av skattesystemens utveckling ur ett jämställdhetsperspektiv för perioden 2006–2015. Skatteverket lämnade en delredovisning av uppdraget 2017 och en slutredovisning i april 2018.<sup>44</sup> Den könsuppdelade statistiken från den första delrapporten visar på intressanta siffror. En av dem är att under perioden hade antalet män som betalar statlig inkomstskatt minskat med hela 13 procent, medan antalet kvinnor som kommit över brytpunkten för statlig inkomstskatt genomgått en ökning på 0,2 procent. Förklaringen till kvinnors tämligen marginella ökning hänger förmodligen samman med en positiv löneutveckling, men männens minskning är däremot svårare att förstå. I rapporten påvisas tydliga könsmonster när det gäller avdragen för arbetskostnader som kan bidra till en större nettosänkning av inkomst för män än kvinnor, men det kan bara utgöra en liten del av förklaringen.<sup>45</sup> Den fördjupade analysen av rut- och rotavdrag visade att höginkomsttagare använder avdragen i högre utsträckning än andra inkomstgrupper, att män utnyttjar rotavdraget i större utsträckning än kvinnor och att genomsnittsbeloppet för rotavdraget är omkring 15 000 kr, vilket är 10 000 kr högre än genomsnittsbeloppet för rutavdraget.<sup>46</sup>

42 Prop. 2006/07:94, *Skattelättnader för hushållstjänster, m.m.*; Prop. 2009/10:1, *Budgetpropositionen för 2010*, Bilaga 5, Ekonomisk jämställdhet mellan kvinnor och män.

43 Skatteverket (2018), *Skattesystemets utveckling 2006–2015*. Fördjupad analys av rut- och rotavdrag, investeringssparkonto och delägare i fåmansbolag ur ett jämställdhetsperspektiv, s. 27.

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

45 Skatteverket (2017), *Skattesystemets utveckling 2006–2015*. Kartläggning av könsuppdelad statistik, s. 35 och 59.

46 Skatteverket (2018), s. 27 och 77.

## 5. MYTEN OM DEN KÖNSNEUTRALA SKATTERÄTTEN

En grundläggande fråga när det gäller den strukturella, indirekta diskrimineringen är att skatterätten framställs som neutral i förhållande till de socioekonomiska skillnader som finns mellan kvinnor och män. Och från ett formellt, internt perspektiv är det givetvis riktigt. Men inom genusrättsvetenskaplig forskning förekommer en grundläggande kritik av att gränserna för vad som anses kunna regleras rättsligt följer en samhällsteoretisk dikotomi mellan privat och offentligt. Många samhällsfrågor som är centrala för kvinnor rör sig i privatsfären. Det gäller särskilt frågor kring föräldraskap, sexualitet, reproduktion, våld, sexualbrott och ekonomi.<sup>47</sup>

Hur och vad som regleras i skatterätten återspeglar inte den totala produktionen och distributionen av välfärd i det ekonomiska kretsloppet mellan stat, marknad och hushåll. Den vanliga politiska och vetenskapliga föreställningen är att hushållens välfärd byggs upp av inkomster från den offentliga delen av ekonomin som består marknadsproduktion och den statliga eller kommunala budgetens transfereringar. 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. Värdet av hushållsproduktionen ingår följaktligen inte heller i BNP, vilket i grunden påverkar skatterättens strukturella och kontextuella förutsättningar. Denna dikotomi mellan en offentlig och privat del av samhällsekonomin präglar grundläggande skatterättsliga frågor om hur skattebaser och skatteobjekt ska definieras och på vilka grunder.<sup>48</sup>

En annan aspekt som undergräver rättens könsneutralitet på en strukturell nivå handlar om hur skatter påverkar hushållens arbetskraftsutbud. I den standardmodell som dominerar synen på hushållens betydelse för produktivitet och förmögenhetstillväxt är individens egennyta styrande 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. Teorin om optimal beskattning bygger på att det ekonomiska beteendet hos en skattebetalare drivs av en substitutionseffekt som består i 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.<sup>49</sup> Tillämpas analysen på

47 Dahl, Tove Stang (1985) (red.), *Kvinnerett II*. Oslo: Universitetsförlaget; Gunnarsson m fl (2018), s. 65–67.

48 Gunnarsson, Åsa (2011b), Challenging the Benchmarks in Tax Law Theories and Policies from a Gender Perspective – The Swedish Case. I Brooks m fl, s. 75–92; Grbic, Judith E. (1993), Writing Histories of Revenue Law: The New Productivity Research. I *Law in Context*, s. 57–77.

49 McCaffrey, Edward J. (1997), *Taxing Women*. Chicago: University of Chicago Press, s. 178; Gunnarsson, Åsa (2000), Myten om vad den könsneutrala skatterätten kan göra för jämställdheten. *Skattenytt*, nr 9, s. 487–500.



en typisk kärnfamilj, bestående av två föräldrar i en heterosexuell relation som båda förvärvsarbetar och har underåriga barn, så utmönstras 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 påvisas att kvinnan och mannen inte fattar sitt beslut om arbetstiden oberoende av den andre. En effekt är att kvinnor i traditionella förhållanden anpassar sig till mannens val. Renodlat visar analyserna utifrån teorin om optimal beskattning 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 den 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 egennyttan påverkas således av ett 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 generellt sett är lägre än männens, sätter alla skatteåtgärder som förstärker denna skillnad också indirekt en lön på kvinnors arbete i hemmet.<sup>50</sup>

## 6. GEMENSAM KONTRA INDIVIDUELL BESKATTNING

Skatteförmågeprincipen har inte bara definierat inkomsten utan också skatte-subjektet för den personliga inkomstbeskattningen. En konsekvent tolkning av skatteförmågeprincipen är att förmåga ska beräknas på den individuella inkomsten.<sup>51</sup> Men den traditionella synen på familjen som en grundenhet för rättslig, kulturell och ekonomisk gemenskap, där levnadsstandarden bygger på en genuskodad omsorgs- och försörjningsrelation, har bidragit till att individuell, självständig inkomstbeskattning utgjort ett undantag. Den dominerande normen har istället varit att familjen, hushållet eller äkta makar beskattats som en enhet, inte individen. Den internationella kvinno- och genusinriktade skattelitteraturen har därför i stor utsträckning handlat om att kritisera olika former av gemensam inkomstbeskattning av personer som ingår i samma hushåll. Huruvida det är mer rättvist att beskatta varje individ för sig eller hushållets samlade skatteförmåga utgör en central del av denna diskussion. När kvinnors ekonomiska jämställdhet har förts in som en politisk och teoretisk aspekt på skatterättvisa så har alla analyser pekat i samma riktning, nämligen

50 McCaffrey (1997), s. 180–181; Aapps, Patricia och Rees, Ray (2009), *Public Economics and the Household*. Cambridge: Cambridge University Press; Nyberg, Anita (1997), *Kvinnor, män och inkomster. Jämställdhet och oberoende*. I SOU 1997:87; Nyberg (2005).

51 Gunnarsson (1995), s. 115–124.

att gemensam inkomst- och förmögensbeskattning hämmar kvinnors möjlighet att skapa en oberoende tillvaro av ekonomisk självständighet.<sup>52</sup>

I skattepolitiska och skatteteoretiska diskussioner är det uppenbart att frågan om varje individ ska utgöra ett skattesubjekt eller om detta subjekt ska bestå av en större enhet som makar, hela familjen eller ett ännu vidare skattehushåll har många djupa sociala och kulturella rötter som påverkar skattelagstiftningen. Familjebaserade skattestrukturer har rötter i antikens lagar. I romersk rätt konstituerades ett rättssubjekt, *unitas personae*, som gavs rättslig myndighet att företräda alla i hushållet. Fria män var de enda som kunde åtnjuta medborgarskap och omslöt i sin ställning som universell person dem han var gift med, var far till eller som han ägde. Det här synsättet har bidragit till en rättstradition som kontrollerat kvinnors produktion, reproduktiva kapacitet och ägande, vilket begränsat kvinnors ekonomiska, politiska och sociala medborgarskap. Konceptet *unitas personae* har också haft en betydelse för den skatterättsliga konstruktionen av makar som ett gemensamt skattesubjekt samt familjeförsörjarens konstitutionella förpliktelse i många rättssystem.<sup>53</sup>

De olika former av gemensam beskattning som finns idag är sambeskattnings av makars inkomster kombinerat med inkomstklyvning, familjebeskattnings utifrån försörjningsbaserad skatteförmåga, samt olika typer av jobbskattekrediter som syftar till att stimulera barnfamiljer att arbeta mer istället för att leva på bidrag. Individuell kontra gemensam beskattning är ingen renodlad skattepolitisk fråga, om nu något kan vara det, utan sammanflätas ofta med familjepolitikens idéer om ekonomiskt stöd till särskilt barnfamiljer.<sup>54</sup>

Tvåförsörjarnormen och individuell beskattning utgör varandras förutsättningar. De länder som erkänner den individuella beskattningsprincipen genom

52 Apps, Patricia (1984), *A Theory of Inequality and Taxation*. Cambridge: Cambridge University Press; Lahey, Kathleen A. (1985), *The Tax Unit Income Tax Theory*. I Pask, Diane (red.), *Women, the Law, and the Economy*. Toronto: Butterworths; Kornhauser, Marjorie (1993), Love, Money, and the IRS: Family, Income-Sharing and the Joint Income Tax Return. *Hasting Law Journal*, vol. 45 s. 63–111; Grbich, Judith E. (1987), The position of women in family dealing: the Australian case. *International Journal of the Sociology of Law*, vol. 15 (3), s. 309–332; Grbich, Judith E. (1990–91), The Tax Unit Debate Revisited: Notes on the Critical Resources of a Feminist Revenue Law Scholarship. *Canadian Journal of Women and the Law*, vol. 4, s. 512–538; Dulude, Louise (1985), Taxation of the Spouses: A Comparison of Canadian, American, British, French and Swedish Law. *Osgoode Hall Law School Law Journal*, vol. 23 (1), s. 67–129; Young, Claire (1997), Taxing Times for Women: Feminism Confronts Tax Policy. I Krever, Richard (red.), *Tax Conversations: A Guide to the Key Issues in the Tax Reform Debate*, London, Haag, Boston: Kluwer Law International.

53 Lahey (2011), s. 15–16.

54 Gunnarsson (2003).

en medveten strävan att mönstra ut alla inslag av sambeskattning av makar och andra former av familjebeskattningsformer är de länder som vill gynna tvåförsörjarfamiljen som ett ideal för sin välfärdsstatliga modell. Att de nordiska länderna är de som mest konsekvent fullföljt den individuella beskattningsprincipen är därför en naturlig konsekvens av välfärdspolitiken. I Sverige där jämställdhetspolitiken varit starkt sammanvävd med välfärdspolitiken har också införandet av individuell inkomstbeskattningsform haft ett tydligt uttalat jämställdhetsmål.

## 6.1 SAMBESKATTNING AV MAKAR OCH FAMILJEBESKATTNING

Sambeskattning av makar bygger ofta på tre antaganden. Det första är att hushållet utgör en ekonomisk enhet. Det andra är att sambeskattning leder till neutralitet i den skattemässiga behandlingen av hushåll med lika stor sammanlagd inkomst, oberoende av om en eller båda makarna förvärvsarbetar. Det tredje är att sambeskattning värnar familjen genom ett skattemässigt gynnande av äktenskapet.<sup>55</sup> Sambeskattning av makar innebär vanligen att makars inkomster läggs ihop för att sedan klyvas i två hälften som därefter återläggs och beskattas hos vardera maken. Syftet med denna operation är att undvika en skattestraffbeskattningsform av äktenskapet i de fall inkomstskatten är kraftigt progressiv. I stater som Tyskland och USA som bygger sina inkomstskattesystem på en utpräglad familjeförsörjarmodell är avsikten att gynna, eller åtminstone inte missgynna, familjer där en av makarna är ensam familjeförsörjare eller har en mycket högre inkomst än den andra maken. Om inkomstskatten är progressiv så innebär en individuell beskattning av makarna att marginalskatteeffekterna blir höga i förhållande till ett system som bygger på sambeskattning. Genom inkomstsklyvningen uppnår man en betydligt lägre skattenivå för makarna och uppnår neutralitet mellan hushåll med lika stor sammanlagd inkomst. Sambeskattning med inkomstsklyvning innebär ibland en skattemässigt förmånligare behandling av äktenskap, vilket har varit en medveten strategi i syfte att gynna kärnfamiljen som en grundsten i samhällsbygget.<sup>56</sup>

En klar tendens sedan mitten av 1980-talet är att antalet länder som tillämpar en renodlad, traditionell sambeskattningsmodell har minskat. Fortfarande förekommer dock en möjlighet att välja sambeskattning med olika grad av frivillighet i nio av EU:s 28 medlemsländer. Sambeskattning utgör oftast det mest förmånliga alternativet för par som lever i hushållsgemenskap. Bland de övriga medlemsländerna som formellt tillämpar individuell beskattning, förekommer ändå en del inslag av familjebaserade skattekrediter, avdrag och sociala förmåner utformade med hänsyn till familjers försörjningsbörda.

55 Grbich (1990–91); Soler Roch (1999).

56 Wersig, Maria (2011), *Overcoming the Gender Inequalities of Joint Taxation and Income Splitting: The Case of Germany*. I Brooks m fl, s. 213–231.

Jobbskatteavdrag och skattekrediter för barnomsorgskostnader baseras i många länder på hushållets samlade inkomst.<sup>57</sup> Frankrike representerar den patriarkala formen av familjebeskattnings. Inkomstskatterätten definierar ett skattehushåll som är bredare än det civilrättsliga familjebegreppet. Skattehushållet omfattar inte enbart det vi vanligen förstår med en kärnfamilj, två gifta personer av motsatt kön och deras gemensamma barn under myndighetsålder, utan kan också bestå av andra i förhållande till hushållet beroende personer. Till denna senare kategori hör barn som inte är skattebetalarens egna och registrerat handikappade, såsom krigsinvalid. Den franska skatterättens storfamilj påminner mycket om den romarrättsliga konstruktionen av ett skattehushåll. I flera länder påverkas inkomstskatterätten av det konstitutionella skyddet av familjen. Ett exempel är Tyskland där Förbundsöverdomstolen anser att ett familjerelaterat grundavdrag för att behålla en inkomst över existensminimum innan skatt tas ut är grundlagsskyddat.<sup>58</sup>

Även i Sverige har det funnits många varianter av försörjningsrelaterad familjebeskattnings utifrån socialpolitiska hänsyn inbyggda i själva inkomstskattesystemet. Stöd till familjers barnkostnader gavs i form av barnavdrag istället för barnbidrag fram tills dess att det allmänna barnbidraget infördes 1948. Vi har också haft en typ av inkomstrelaterat grundavdrag i form av ortsavdrag som tagit hänsyn till nedsatt skatteförmåga p g a försörjningsbördan för en familj. Dessutom har underhållsskyldighet som uppkommit genom skilsmässa kunnat dras av som allmänt avdrag för periodiskt understöd.<sup>59</sup>

Sambeskattnings och andra skattelättnader för familjens försörjning inom inkomstskattesystemet har förstås gynnat familjeförsörjningsmodellen som innebär att mannen arbetar och kvinnan stannar hemma och sköter hushålls- och omsorgsarbetet. Att skattesystemet på det här sättet bidrar till att låsa in kvinnor i en fälla som hindrar dem från yrkesarbete är en form av strukturell diskriminering som givetvis strider mot jämställdhetsmål såvitt avser alla aspekter av lika ekonomiska rättigheter mellan män och kvinnor. Detta oroar EU-kommissionen som bl a initierat ett par rapporter angående frågan om hur sam- och familjebeskattnings påverkar kvinnors arbetskraftsdeltagande negativt utifrån perspektivet om en hållbar ekonomisk tillväxt på EU:s inre marknad.<sup>60</sup>

57 Gunnarsson (2011).

58 Gunnarsson (2003), s. 72–74, 103–104 och 107; Wersig (2011), s. 223–225.

59 Gunnarsson (2003), s. 96–97.

60 Bettio, Francesca och Verashchagina, Alina (2009), Fiscal system and female employment in Europe. EU Expert Group on Gender and Employment (EGGE). Brussels: European Commission; Rastrigina, Olga och Verashchagina, Alina (2015), Secondary earners and fiscal policies in Europe. Brussels: European Commission.

## 6.2 RELATIONEN MELLAN INDIVIDUELL BESKATTNING OCH EKONOMISK JÄMSTÄLLDHET

Avskaffandet av sambeskattningen av makar inleddes i Sverige i början av 1970-talet och kan betraktas som grundstenen för de reformer av betydelse för ekonomisk jämställdhet som sedan följde. Ett huvudargument för införandet av partiell särbeskattning var att skatteförmåga ska bedömas individuellt och därmed vara oberoende av civilstånd och kön. Uppfattningen var att om skatteförmåga inte bedöms individuellt så hindras gifta kvinnor från att förvärvsarbeta, vilket inverkar negativt på den ekonomiska jämställdheten. Resonemanget byggde på de ekonomiska analyser som visar på att det finns en korseffekt mellan kvinnors förvärvsarbete och männens lön efter skatt. I och med att sambeskattningen delvis avskaffades 1971 och på grund av den kraftigt progressiva inkomstskatten fick männen högre marginalskatt än sina fruar, vilket gjorde det lönsammare för familjerna att kvinnorna började arbeta utanför hemmen eller ökade sin arbetstid. På detta sätt stärktes tvåförsörjarfamiljernas ställning, vilket på många sätt utgjorde en förutsättning för behovet av offentlig service i form att daghem blev starkt. Reformen om föräldraförsäkring utgjorde också en konsekvent följd av att välfärdsstatens förväntningar på barnfamiljerna var att båda föräldrarna förvärvsarbetade.<sup>61</sup>

Tjugo år efter reformen om att införa partiell särbeskattning i Sverige hade alla inslag av sambeskattning försvunnit ur det svenska skattesystemet. Avskaffandet av sambeskattningen bidrog således starkt till att förbättra den ekonomiska jämställdheten när den så tydligt höjde värdet av kvinnors förvärvsarbete. Den individuella beskattningen banade väg för ekonomisk jämställdhet förenat med arbetsmarknadspolitiska mål om ett högt arbetskraftsdeltagande och ett i hög grad inkomstbaserat socialförsäkringssystem. Att skatte- och transfereringssystemet betraktar kvinnor som individer och arbetstagare, inte som fruar eller mödrar, är sannolikt den viktigaste förklaringen till att svenska kvinnor förvärvsarbetar i nästan lika hög grad som svenska män. Kvinnors sociala medborgarskap är således självständigt i fråga om sociala skyldigheter och rättigheter samt starkt knutet till arbetslivet. Även denna modell har dock sina fläckar. 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

61 Gunnarsson och Eriksson (2017b); Lindencrona, Gustaf (1989), Från sam- till särbeskattning. En studie i skatterätt och jämställdhet. *Skattenytt*, nr 5, s. 193–209.

ett utbyte av betalt mot obetalt arbete och förvärvsarbete mot omsorg, vilket leder till en ekonomiskt ojämförbar situation för kvinnor.<sup>62</sup>

## 7. FISKALA SKATTER FÖR EKONOMISK TILLVÄXT – EN SKATTEDESIGN SOM FLYTTAR SKATTEBÖRDAN FRÅN MÄN TILL KVINNOR

I samband med 1991 års stora skattereform förändrades det svenska inkomstskattesystemet, och delvis också mervärdesskattesystemet, i grunden. Reformen följde en trend inom OECD-sfären, uppbackad av de stora inflytelserika internationella organisationerna för ekonomisk utveckling och samarbete, som förespråkade skattereformer med det överordnade syftet att öka ekonomisk tillväxt. Budskapet var att den nationella konkurrenskraften stärks genom att skattesystemen bli uppmuntrar till investeringar, ekonomiskt risktagande, entreprenörskap och ökat arbetskraftsdeltagande. Bakom denna trend har det rått en teoretisk hegemonisk föreställning om att optimal beskattning för ekonomisk tillväxt kräver effektiva skatter vars enda syfte är fiskalt, d v s endast inriktade på att samla pengar för den offentliga budgetens inkomstsida. En stor del av denna ekonomiska teori 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 när det gäller utbud och efterfrågan. När skatter påförs rubbas jämvikten eftersom det påverkar priserna i utbudsekonomi. 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.<sup>63</sup>

Institutionaliseringen av skatteideologin om fiskala skatter som den enda vägen att gå för att uppnå ekonomisk tillväxt har, inom EU och OECD-världen, inneburit en extrem skattepolitisk omorientering från 1980-talet och framåt. Den har också fått benämningen neoliberal eftersom ideologin har ingått i en politisk kontext som innehållit marknadsliberala inslag om privatisering av

62 Gunnarsson (2011a); Wennemo Lanninger, Alma och Sundström, Marianne (2014), *Part-Time Work in the Nordic Region. Part-time work, gender and economic distribution in the Nordic countries*. TemaNord 2014:503, Nordic Council of Ministers.

63 Schmelzer, Mattias (2016), *The Hegemony of Growth: The OECD and the Making of the OECD Growth Paradigm*. Cambridge: Cambridge University Press; Sandford, Cedric (1993), *Successful Tax Reform. Lessons from an Analysis of Tax Reform in Six Countries*. Bath: Fiscal Publications.

offentlig sektor, minskad skattekvot och avregleringar.<sup>64</sup> Den första fasen av neoliberal skatteteori utvecklades på 1950-talet av Hayek i motreaktion till de välfärdspolitiskt präglade skattereformerna, vilka enligt honom var uttryck för ett socialistiskt planekonomiskt tänkande. I neoliberal skattepolitik ligger dock ett avståndstagande till den klassiska liberalismens frihetsideal om så kallad behålla-rättvisa, d v s att skatter ska låta alla existerande ekonomiska förhållanden som inkomster, ägande och förmögenheter bestå. Statens uppgift ska istället vara att skapa ett rationellt ramverk för att fri konkurrens ska fungera så effektivt som möjligt, vilket utgör en motor för ekonomisk tillväxt. Hayek gjorde en politisk tolkning av optimal skatteteori, som satte upp målet att skatter endast skulle uppfylla ett fiskalt syfte. Fiskala skatter ska vara neutrala i den meningen att de inte utformas för att uppnå intervenerande socialpolitiska eller andra välfärdspolitiska mål. Den grund som härmed lades för en neutralitetsprincip om fiskal beskattning utslöt social rättvisa som en ineffektiv aspekt av skattesystemet, som direkt skulle motverka ekonomisk tillväxt. Mantrat om neutrala skatter för ekonomisk tillväxt fick ett enormt genomslag från 1980-talet och framåt bland OECD-länderna.<sup>65</sup>

De nationella skattereformer som strävat efter att förverkliga dessa målsättningar har karaktäriserats av flera eller samtliga av följande element:

- 1) breddad inkomstskattebas på förvärvsinkomster men sänkt progressiv skatteskala,
- 2) ett skifte från global till dual inkomstskatt,
- 3) radikalt sänkt skatt på kapital- och bolagsinkomster,
- 4) skatteväxling från inkomstskatter till konsumtionsskatter,
- 5) introduktion av olika former av arbetsfrämjande skattecrediter,
- 6) avskaffade eller reducerade förmögenhetsskatter.

Global inkomstskatt bygger på skatteförmågeprincipen och innebär att alla inkomster och förmåner, oavsett förvärvskälla, som bidrar till skattesubjektets samlade skatteförmåga ska läggas ihop och beskattas under samma skatteskala. Dual inkomstskatt, som fick sitt mest konsekventa genomförande i de nordiska länderna, innebär däremot att inkomstskatten på kapital och arbete separeras och beskattas utifrån olika skatteskalor. Ytterligare en del i den

64 Kelsey, Jane (1997), *The New Zealand Experiment: A World Model for Structural Adjustment?*. Auckland: Auckland University Press, with Bridget Williams Books.

65 Tanzi, Vito (1998), Government Role and the Efficiency of Policy Instruments. I Sörensen, Peter Birk (red.), *Public Finance in a Changing World*. Basingstoke: MacMillan Press, Ltd., Houndmills; 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; Gunnarsson, Åsa (2008), The Use of Taxation for Non-fiscal Purposes. *Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie*.

neoliberal skattepolitiken är att många stora skattereformer sker utan transparenta utredningsförslag och med diffusa skattepolitiska motiveringar.<sup>66</sup>

Studier inom ramen för EU-projektet FairTax<sup>67</sup> visar att den neoliberal skattepolitiken förstärktes i många av EU:s medlemsstater under den djupa ekonomiska krisen som uppstod 2007/2008. Höjningar av mervärdesskatten och skatten på arbetsinkomster användes för att vända de stora budgetunderskotten.<sup>68</sup> Arbetsinkomster bär även fortsättningsvis en stor del av skattebördan i medlemsstaternas skattesystem. Personlig inkomstskatt på förvärvsarbete och socialavgifter bidrar med nästan hälften av de totala skatteinkomsterna. Den höga andelen skatt på förvärvsinkomster beror inte på att den progressiva beskattningen förstärkts, utan följer trenden av breddade skattebaser, alltmer linjära inkomstskatter samt sänkningar av inkomstskatten för höginkomsttagare.<sup>69</sup>

Under samma period sänktes skatterna på kapitalinkomster, genom bl a införandet av dual beskattning. Utvecklingen av en generellt sett lägre beskattning av kapitalinkomster har skett parallellt med en lägre beskattning av bolagsskatter inom EU. Bolagsskatten inom EU:s medlemsländer har gått från en nivå på 38 procent år 1995 till ett snitt på 21,2 procent i början av 2019. Sverige har under samma period rört sig från 28 procent till 21,4 procent, som 2021 kommer att sänkas ytterligare ett steg till 20,6 procent. Av bilden framgår också att mervärdesskatten har ökat i betydelse och uppgår i snitt till en dryg femtedel av den totala skatteuppbörden. När det gäller förmögenhetsskatterna är det en tydlig trend att medlemsländerna successivt avskaffat beskattning av nettoförmögenheter och arv, medan andelen skatt på privatfastigheter har ökat, både i form av löpande fastighetsskatt och skatt på realisationsvinster.<sup>70</sup> Sammantaget innebär det skattepolitiska systemskiftet med en hög skattebörd på låg- och medelinkomsttagare, hög konsumtionsbeskattning, låg bolags- och

66 Lahey, Kathleen A. (2015), *Uncovering Women in Taxation: The Gender Impact of Detaxation, Tax Expenditures, and Joint Tax/Benefit Units*. *Osgoode Hall Law Journal*, vol. 52 (2), s. 427–459; Gunnarsson och Eriksson (2017).

67 *Revisioning the Fiscal EU: Fair, Sustainable and Coordinated Tax and Social Policies (FairTax 649439)*.

68 European Commission (2018), *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Brussels: European Commission.

69 European Commission (2018), *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Brussels: European Commission; Schratzenstaller, Margit, Krenek, Alexander, Nerudová, Danuse och Dobranschi, Marian (2016), *EU Taxes as genuine own resource to finance the EU budget: Pros, cons and sustainability-oriented criteria to evaluate potential tax candidates*, *FairTax Working Paper Series*, No. 3.

70 European Commission (2018), *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Brussels: European Commission; Gunnarsson m fl (2017).



kapitalbeskattning, låg eller ingen beskattning av förmögenheter att all hänsyn till social rättvisa har utmönstrats ur skattesystemet. Utifrån de socioekonomiska skillnaderna som föreligger mellan kvinnor och män innebär det också att en del av skattebördan har flyttats från män till kvinnor.<sup>71</sup>

## 7.1 SYSTEMSKIFTET 1991 GAV FÖRSÄMRADE VILLKOR FÖR JÄMSTÄLLDHETEN

I Sverige skedde det neoliberal systemskiftet genom 1991 års skattereform. Skattereformen innebar en rörelse från källteorin, global inkomstskatt och den vertikala betydelsen av skatteförmågeprincipen. Neutralitet, likformighet och horisontell rättvisa utgjorde ledande principer. Under 1980-talet hade en idé om dual inkomstskatt vuxit fram inom ramen för det nordiska skattevetenskapliga samarbetet som finansieras av nordiska ministerrådet. Avsikten var att stoppa eroderingen av skattebasen för kapitalinkomstbeskattningen och att minska de snedvridande marginalskatteeffekterna som uppstod med en global inkomstskatt. Den tudelning av inkomstskatten som infördes 1991 innebar att kapitalinkomster och förvärvsinkomster beskattades under skilda skatteskalor. Den formella skattesatsen på förvärvsinkomster hade bara två steg, en proportionell kommunalskatt, som i genomsnitt låg på ca 30 procent, och en statlig inkomstskatt på 20 procent för de allra högsta inkomstgrupperna. Den så kallade LO-puckeln, namngiven efter LO:s krav på en rättvisare fördelningsprofil i skattereformen, infördes som ett differentierat grundavdrag för låginkomsttagare. 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. Sänkningen av inkomstskatten innebar ett stort skattebortfall. Eftersom skattekvoten skulle ligga kvar på en hög nivå så krävdes att skattebortfallet komparerades inom skattesystemet. Basbreddningen av förvärvsinkomster och kapitalinkomster bidrog med ökade skatteintäkter, men den stora regulatören blev skatteväxlingen från inkomstskatt till mervärdesskatt. Det finns fog för uppfattningen att utredningen som arbetade med inkomstskatten (RINK) styrde både höjningen av momsatsen och breddningen av momsen som utreddes av kommittén för indirekta skatter (KIS) i syfte att täcka finansieringsbehovet som var en följd av den statliga inkomstskattesänkningen.<sup>72</sup>

Reformen främjade inte heller jämställdheten eftersom förvärvsinkomsterna för den stora majoriteten av förvärvsarbetande kvinnor vid tiden för skattereformen låg under brytpunkten för statlig inkomstskatt. De betalade därför

71 Gunnarsson m fl (2017), s. 20–22.

72 Gunnarsson, Åsa (2003), *Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner*. Uppsala: lustus Förlag.

endast kommunalskatt och fick ingen del av skattesänkningarna. Inte heller medförde införandet av en lägre beskattning av kapitalinkomster några större skattelättnader för kvinnor. Däremot fick de känna av en rejäl skattehöjning när momsen höjdes till 25 procent på en väsentligt breddad skattebas. För låginkomsttagargrupper ger en sådan momshöjning en regressiv effekt, eftersom de konsumerar hela sin inkomst och skattehöjningen innebär att konsumtionsutrymmet krymper. Det förhöjda grundavdraget kunde inte heller kompensera särskilt många hushåll bland låginkomsttagargrupperna. Momshöjningen drabbade förvärvsarbete kvinnor på ytterligare ett sätt. 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. Den 25-procentiga kostnadsökningen för dessa tjänster innebar därför ett incitament för att öka kvinnors andel av det obetalda hemarbetet och att minska det betalda på marknaden. Undersökningar om vad svenskarna tyckte om 1991 års skattereform visar också på att kvinnor generellt insåg att de skulle förlora på reformen.<sup>73</sup>

När den separata inkomstbeskattningen av kapital infördes på en nivå av 30 procent uppgick skattekillen i förhållande till arbetsinkomster till drygt 20 procent. Avsikten var att kapitalskatten skulle vara enhetlig och att skattekillen indirekt skulle minska genom faktorer som inflationen. Utvecklingen har gått åt motsatt håll genom ett successivt införande av differentierade och sänkta skattesatser. Den största förändringen var sänkningen av skatten på aktieutdelning i fåmansbolag till 20 procent som ägde rum 2006. Sänkningen innebar, i kombination med en reformering av 3:12-reglerna som bidrog till ett ökat utrymme för utdelning, en mycket gynnsam möjlighet för ökad inkomstomvandling, också uttryckt som incitament för omklassificering av inkomster, från högbeskattade arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster. Studier visar att denna omklassificering har ökat markant genom reformen, vilket lett till stora skattebortfall. Studierna visar också på en fördelningseffekt som främst gynnat höginkomsttagare,<sup>74</sup> vilket förstås har förstärkt den ojämnställda fördelningsprofilen i inkomstskattesystemet. Den jämställdhetsstatistik som beskrivits tidigare i texten, om att antalet män som betalar statlig inkomstskatt

73 Gunnarsson (2003); 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.

74 Prop. 2005/06:40, *Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag*; 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; Hilling, Axel, Sandell, Niklas och Wilhelmsson, Anders (2017), *The Planning in Partner-owned Close Corporations*. *Nordic Tax Journal*, vol. 1 (1), s. 108–120. DOI: 10.1515/ntaxj-2017-0008.

minskat med hela 13 procent under perioden 2005–2016, kan troligen förklaras med att män har högre andel lågbeskattade kapitalinkomster än kvinnor. Av de som är delägare i fåmansaktiebolag är 75 procent män, vilket ytterligare bidrar till bilden av att den lägre beskattningen av kapitalinkomster inte gynnat kvinnor i särskilt stor utsträckning.<sup>75</sup>

Punkt fem och sex i listan på vad som kännetecknar ett effektivt och enbart fiskalt skattesystem, d v s arbetsfrämjande skattekrediter samt avskaffande av förmögenhetsskatter, genomfördes i Sverige först under 2000-talet. Dessa reformer utgjorde också ett tydligt trendbrott i förhållande till den utredningstradition som präglat svensk skattelagstiftningskultur. Reformeringen av förmögenhetsskatterna och fastighetsskatten utreddes av Egendomsskatteutredningen. Uppgiften var att utifrån principerna om likformighet och horisontell rättvisa föreslå basbreddningar av dessa skatter. Men utredningen ledde aldrig till något lagförslag, istället valde riksdagen att, utan skatteprincipiell grund, avskaffa dessa skatter.<sup>76</sup> En skattereduktion infördes också på 2000-talet, det s k jobbskatteavdraget, som innebar en skattesänkning för de som förvärvsarbetar. Skattereduktionen syftade till att stimulera medborgarnas förvärvsarbete och minska incitamenten för bidragsberoende. Reformen genomfördes i flera etapper, och har inneburit en betydlig minskning av den totala skattekvoten. Inte heller denna reform föregicks av något djupare utredningsarbete utan föreslogs och motiverades direkt i budgetpropositionen.<sup>77</sup>

## 7.2 OJÄMSTÄLLD FÖRDELNING GENOM SKATTEUTGIFTER OCH "DETXATION"

Det är uppenbart att många av skattereformerna från systemskiftet och framåt sänkte skattekvoten i Sverige. Året innan systemskiftet, d v s 1990, låg skatetrycket på 50,4 procent. Lägsta nivån var 42,1 procent för 2011, men har de senaste åren stigit och låg på 43,8 procent för budgetår 2018.<sup>78</sup> Sänkningen kan bara delvis förklaras som resultatet av en medveten skattepolitisk strategi. En stor del av de minskade skatteinkomsterna utgör s k skatteutgifter. Skatteutgifter definieras som effekten på skatteintäkterna av särregler i skattelagstiftningen. Enligt budgetlagen (2011:203) 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 regeringsskrivelsen för 2019 redovisades skatteutgifter utifrån principen om enhetlig beskattning, som i sin tur definierades som att beskatt-

75 Skatteverket (2018).

76 Gunnarsson och Eriksson (2017); SOU 2004:66, *Egendomsskatter. Reform av arvs- och gåvoskatter*.

77 Prop. 2006/07:1.

78 Se <https://www.ekonomifakta.se/fakta/skatter/skatteetryck/skatteetrycket-historiskt/>.

ningen inom varje skatteslag i princip ska vara enhetlig och utan undantag. I skrivelsen erkänns också att skatteutgifter kan påverka den ekonomiska jämställdheten utifrån indikatorer som förändringar av disponibel inkomst, arbetskraftsdeltagande, omfattning av obetalt hemarbete, samt resursomfördelning mellan sektorer.<sup>79</sup>

Bland de forskare som problematiserat skatterätten utifrån ett genusperspektiv har det länge funnits en medvetenhet om att det, i stor utsträckning, är genom skatteutgifter som den till synes könsneutrala skatterätten reproducerar ekonomisk ojämställdhet. ”Detaxation” är ett begrepp som utvecklats just 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.<sup>80</sup>

Jobbskatteavdraget innebär en stor skatteutgift och beräknades i regeringens skrivelse till 116 miljarder kronor år 2019. Det är således en mycket dyr reform som avviker från principen om enhetlig beskattning och som sänker skattekvoten. Även om alliansregeringen har hävdats att jobbskatteavdraget gynnat jämställdheten, så innebär de lägre skatteintäkterna att utrymmet för omfördelning påverkas. Alla jämställdhetsbilagor i budgetpropositionerna har visat på att det svenska skatte- och transfereringssystemet utjämnar den individuella, disponibla inkomsten mellan män och kvinnor. Detta sammanhänger förstås med att Sverige legat i topp med att använda skatte- och transfereringssystemet för att utjämna marknadsinkomster genom att omfördela mellan hög- och låginkomsttagare. Det finns dock 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. Den minskade omfördelningen har gynnat övre medelinkomsttagare och höginkomsttagare och har bidragit till ökade inkomstskillnader.<sup>81</sup>

## 8. HÅLLBARA SKATTER FÖR RÄTTVISA OCH JÄMSTÄLLDHET

Sedan 1991 års skattereform har den överordnade skattepolitiska ideologin varit att gynna ekonomisk tillväxt. Under denna målsättning ingår en strävan efter låga, icke-progressiva skatter på arbete, ännu lägre skatter på kapital och

79 Regeringens skrivelse 2018/19:98, *Redovisning av skatteutgifter 2019*, s. 11 och 24.

80 Gunnarsson m fl (2017), s. 33–34; Gunnarsson och Spangenberg (2019); Lahey, Kathleen A. (2015), *Uncovering Women in Taxation: The Gender Impact of Detaxation, Tax Expenditures, and Joint Tax/Benefit Units*. *Osgoode Hall Law Journal*, vol. 52 (2), s. 427–459.

81 OECD (2017), *Income redistribution through taxes and transfers across OECD countries*. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 1453, s. 30, 36 och 43.

bolag, ingen förmögenhetsskatt och en hög, enhetlig mervärdesskatt på alla varor och tjänster. Eftersom män har högre arbetsinkomster, är mycket rikare och äger bolag i större utsträckning än kvinnor så är det här en skattepolitik som gynnat män. Skattesystemet har härmed kommit att bli alltmer regressivt samtidigt som skatteintäkterna har minskat.<sup>82</sup>

Min analys är att denna utveckling försämrar förutsättningarna för ekonomisk jämställdhet. Ändå behåller Sverige sin starka ställning vid internationella jämförelser av jämställdhetsindikatorer. Det kan kanske förklaras med att skatter trots allt inte är en så viktig fråga för jämställdheten. Eller så gäller det helt motsatta, att frågan är långt viktigare än vad som hitintills har erkänts. Det är just den uppfattningen som Europaparlamentet driver i sin resolution från 2019 när de uppmanar alla medlemsländer att införa individuellt baserad inkomstbeskattning.<sup>83</sup> Denna inställning från Europaparlamentet innebär en stor utmaning för de skattesystem som bygger på en patriarkal familjeförsörjningsmodell, vilken utgår från familjen som ekonomisk, självreglerande enhet, vars privatekonomi är bäst lämpad att fördela tid, pengar och omsorg, utan yttre intervention. Vårnandet om familjens ekonomiska integritet har emellertid i många länder alltmer fått ge vika för prioriteringen av andra värden och politiska mål.

Att arbeta för jämställda skatter är också i linje med en internationell utveckling inom ekonomisk forskning som, sedan den ekonomiska krisen under 2007/2008 och Thomas Pikettys banbrytande arbete, har ifrågasatt en ensidig skattepolitik för ekonomisk tillväxt. En ökad medvetenhet om att skattesystemen är en faktor som har påverkat de ökande inkomstskillnaderna i västvärlden har vuxit fram. Forskare inom OECD och IMF ser att en sådan utveckling kan medföra en försämrad ekonomisk tillväxt och ökad social exkludering.<sup>84</sup> Som tidigare nämnts har EU också initierat en diskussion om rättvisa skatter och behovet av minskade inkomstskillnader.<sup>85</sup>

Skatterätten är anpassad till rådande ekonomiska förhållanden. Det har länge varit uppenbart att jämställdhetspolitiken, oavsett politisk färg, inte kunnat

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

83 European Parliament, 2018/2019 (INI).

84 Piketty, Thomas (2014), *Capital in the Twenty-First Century*. Cambridge: Belknap Press of Harvard University Press; Brys, Bert, Perret, Sarah, Thomas, Alastair och O'Reilly, Pierce (2016), Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*, No. 26.

85 Gunnarsson, Åsa (2017), Taxing for equality – a re-emerging tax policy trend in Europe. *FairTax policy brief*, No. 1.

utmana grundläggande spelregler inom skatterätten. Men samhället är inte statistiskt och förändringspotentialen är stor. Det är dags att ekonomisk jämställdhet sätts upp på dagordningen för framtidens skattereformer, vilket också ligger i linje med svensk jämställdhetspolitik, beslut på EU-nivå och internationella konventioner som Sverige skrivit under. Dock krävs ny och kritisk kunskap. En början, som är fullt genomförbar, är att den kunskap som presenteras i den här artikeln integreras i svensk juristutbildning. 🙌