

Alfred Streng, ED, PD, JD, docent, Åbo Akademi

Skattepolitiken och välfärdsstaten – om skatteprincipernas roll inom den finländska socialpolitiken¹

Ärade kustos, ärade opponenter och ärade åhörare.

Låt oss börja med ett citat av Jean-Baptiste Colbert, som var finansminister i Frankrike i slutet av 1600-talet: ”Skattepolitikens (eller beskattningens) konst är att plocka gåsen på så sätt att man får flesta möjliga fjädrar med minsta möjliga kacklande.”

Med andra ord: Skattepolitik skapar och reflekterar förhållanden mellan marknaden, medborgaren och staten. Med skattepolitik kan avses den del av den statliga politiken, där man för att förverkliga samhällsliga målsättningar använder skattemedel. Det är här fråga om finansiering av den offentliga sektorn med skattemedel, reglering av inkomster och utgifter och omfördelning av medel, det vill säga det som allmänt kallas välfärdsstaten, men som mer specifikt handlar om hur skatteinkomster används och omfördelas mellan grupper i syfte att skapa social välfärd. Allt detta kan göras antingen med direkta inkomstöverföringar eller indirekt med olika offentliga tjänster. För välfärdsstatens existens och funktion utgör skattemedel grunden, eftersom det är med skattemedel som välfärdsstatens verksamhet finansieras.

Synvinkeln på denna forskning är skattepolitisk. Till kännetecknen för forskningen hör att de centrala principerna i skattesystemet och skattelagstiftningen utgås ifrån, framför allt principerna om likabehandling, rättvisa, jämlikhet och effektivitet och hur dessa förverkligas i välfärdsstaten Finlands skattepolitik och skattelagstiftning, i synnerhet inom inkomstbeskattningen, men även inom mervärdesbeskattningen och förmögenhetsbeskattningen.

Principerna i fråga har ofta sin bas i grundlagar, i fördrag om mänskliga rättigheter och i konventioner. Man kan dela in principerna i mer grundläggande principer, som utgör grunden för rättssystemet och andra som sedan kan härledas från dem, men detta kräver både systematisering och tolkning. Principerna kan även sägas utgöra ”förenklade sammanfattningar av fakta, argument och olika överväganden som anger riktningen för bedömningar”. Principerna är generella typer av principer ifall de kan tillämpas allmänt och inte bara på särskilda fall eller situationer.²

Denna forskning anknyter också till välfärdsforskningen. Den samhällsvetenskapliga välfärdsforskningen har haft en betydande roll i uppbyggnaden av de västerländska

¹ Lectio praecursoria presenterad på författarens disputation i socialpolitik vid Academi, Åbo Akademi, 16.12.2025.

² Se Aulis Aarnio, *Laintulkinnan teoria*. Juva 1989, s. 79–81 och Alfred Streng, *Effektiv och neutral mervärdesbeskattning – digital ekonomi, social- och hälsovård samt hållbar utveckling*. Acta Electronica Universitatis Laponiensis 306 (2021), s. 11–12.

nationalstaternas välfärdssystem och välfärdspolitik. Forskningens uppgift har varit och är att ta fram information som kommer det statliga beslutsfattandet till gagn, till exempel om skillnader i välfärd och om servicesystemens funktionalitet. Forskningens instrumentella roll har varit kännetecknande för detta forskningsområde i Finland, Norden och även i andra västerländska nationalstater.³

En grundläggande fråga ur socialpolitisk synvinkel som denna forskning också tangerar är i vilken mån den offentliga makten överhuvudtaget har möjlighet att använda beskattningen som ett samhällspolitiskt styrmedel och genom den fördela materiell välfärd.

Styrningen kan vara direkt, då man vid stadgandet av skatteregler tar i beaktande samhällspolitiska eller icke-fiskala målsättningar. Exempelvis strävar man med progressiviteten i inkomstbeskattningen till inkomstfördelande målsättningar och de olika skattestöden har varierande samhällspolitiska målsättningar. Styrningen kan också vara indirekt som då man med skattemedel finansierar förmåner och verksamheter som tjänar de samhällspolitiska målsättningarna.⁴

De övergripande frågeställningar som granskas i denna forskning är därmed:

- 1) För det första, vad kravet på likabehandling, jämlikhet, rättvisa och effektivitet innebär för stiftandet av, tolkningen och tillämpningen av lagar, d.v.s. skattepolitiken inom de skatteområden som granskas;
- 2) För det andra vad dessa principer uttryckligen innebär för skattepolitiken ur en socialpolitisk synvinkel, eftersom principerna utgör grundbultarna i ett välfungerande skattesystem, som är en nödvändig hörnsten i välfärdsstaten;
- 3) För det tredje, att också granska de mångfacetterade kopplingarna och konflikterna som kan förekomma mellan begreppen eller principerna och den förda skattepolitiken i välfärdsstaten. Inom skattepolitiken kan nämligen kravet på jämlikhet, likabehandling och rättvisa anses ha en större betydelse än inom många andra områden, eftersom man genom skattelagstiftningen fördelar skattebördan mellan de skattepliktiga;
- 4) För det fjärde, huruvida de ifrågavarande principerna i den nationella lagstiftningen kan stå pall mot trycket från överstatliga ekonomiska linjedragningar och makroekonomiska analyser.

Då objektet för denna forskning är skattepolitiken och skattelagstiftningen kan den karaktäriseras som skattepolitisk forskning. Skattepolitisk forskning är social eller

³ Se bl.a. Janne Autto – Mikael Nygård (red.), *Hyvinvointivaltion kulttuurintutkimus*. Lapin yliopiston kustannus 2015, s. 8–9.

⁴ Se t.ex. Kalle Määttä, *Veropoliittikka. Teoria ja käytäntö*. Edita 2007, s. 132–133.

samhällelig juridisk forskning, där man granskar lagens innehåll och målsättningar med bl.a. rättsdogmatisk metod och de påverkningar och idealtillstånd som beskattningen har och strävar till med ekonomiska och samhällsvetenskapliga metoder.⁵

Målsättningen för dylik forskning är således att både utvärdera och utveckla skattelagstiftningen. Den skattepolitiska forskningen ses därmed som en forskning genom vilken man uttryckligen vill påverka det skattepolitiska beslutsfattandet och lagberedningen samt finna medel åt lagstiftaren med vilka hen kan skapa en möjligast ändamålsenlig skattelagstiftning. Beskattningens huvudsakliga ändamål är fiskala, d.v.s. att samla in skattemedel, men i den skattepolitiska forskningen betonas även beskattningens icke-fiskala målsättningar. Beskattningen kan som helhet betraktas som en form av verktyg för att nå målsättningar man önskar.

Den rättsdogmatiska metoden utgör grunden för denna forskning genom att systematisera och analysera gällande skatterätt samt rättsutvecklingen från mitten av 1990-talet framåt. Metoden är väl lämpad för att klarlägga lagstiftningens struktur och rättsliga ramar, men dess räckvidd är begränsad när det gäller att analysera socialpolitiska aspekter såsom rättvisa, jämlikhet och fördelningseffekter. Dessa frågor kan inte fullt ut besvaras enbart genom tolkning av rättskällor, utan kräver en kompletterande analysram som sätter skatterätten i relation till välfärdsstatens socialpolitiska mål. Studien problematiserar därför även den rättsdogmatiska metodens begränsningar och använder den som en bas för en bredare diskussion där rättsliga normer tolkas och värderas i ljuset av socialpolitiska kriterier.

Här används också en deskriptiv metod för att beskriva den rådande samhällssituationen och det skattepolitiska läget som är föremål för forskningen. I den skattepolitiska forskningen kan nämligen ingå en historisk–deskriptiv granskning av lagstiftningen, där syftet är att granska lagstiftningens uppkomst och utveckling. Här beaktas då inte endast lagstiftningen utan också den samhälleliga kontext där lagstiftningen har uppstått.⁶ Forskningsresultat från ekonomiska vetenskaper kan också användas inom den skattepolitiska forskningen, trots att skattepolitiska lösningar inte i sin helhet kan basera sig på ekonomiska modeller.

Beskattningen betraktas således i denna forskning som ett ekonomiskt och samhälleligt fenomen, som man med juridiska, ekonomiska och samhällsvetenskapliga metoder försöker förstå. Enbart utifrån ekonomisk-teoretiska modeller kan man dock inte skapa skattepolitiska lösningar. Samhällsvetenskapliga och ekonomiska teorier kan emellertid ge medel och metoder åt den skattepolitiska forskningen, med vilka man kan analysera beskattningen ur flera synvinklar. Forskningsmetoderna och -synvinklarna

⁵ Se bl.a. Kaijus Ervasti, *Yhteiskunnallinen oikeustutkimus*. Gaudeamus 2009.

⁶ Se t.ex. Määttä 2007, s. 7.

utesluter inte, utan snarare kompletterar varandra.⁷

Vid en granskning av förverkligandet av de grundläggande principerna i skattepolitiken, är det ändamålsenligt att åtminstone se på saken ur några synvinklar och perspektiv, eftersom det sällan är fråga om en entydig situation. Ur en helhetssynvinkel är det också väsentligt att upptäcka eventuella särdrag gällande förverkligandet av principerna i de olika skedena av skattepolitiken, för att kunna skapa sig en så korrekt uppfattning som möjligt.

Viktigt är även att kunna säkerställa att det fenomen som man granskar är av betydelse ur en objektiv synvinkel och att de sätt som det görs på uppfyller de målsättningar som man har för granskningen. Skattesystemet innehåller också vissa särskilda grundlösningar, utgående från vilka man sedan bygger vidare med den skattepolitik som förs och den skattelagstiftning som stadgas.

Exempelvis måste ett sådant grundläggande fenomen i beskattningen som inkomst även karaktäriseras och definieras. I Finland har definitionerna av inkomst av tradition gjorts med rätt öppna stadganden. Detta innebär att det generella begreppet inkomst, sedan måste specificeras och indelas i olika typer av inkomst. Ju mer specificerad typ av inkomst det blir frågan om, desto mer noggranna stadganden och teknisk reglering blir det frågan om. När regleringen blir mer specifik, minskar samtidigt också tolkningsmöjligheterna för vad saken gäller.

Alla skattepolitiska åtgärder har i praktiken också socialpolitiska konsekvenser, eftersom de påverkar olika grupper på olika sätt. En förändring i beskattningen kan för vissa innebära en lindrigare beskattning och en därmed mer fördelaktig position, medan den för andra kan leda till högre beskattning och en mer ofördelaktig ställning. Skattepolitiken måste därför förstås som en sammanhängande helhet, där varje enskild ändring påverkar den totala fördelningen av välfärd och ekonomiska resurser. Grunden för skattesystemet vilar på dessa grundlösningar, som i sin tur speglar samhällets uppfattning om rättvisa och social balans. Därmed är skattepolitiken inte enbart ett ekonomiskt styrmedel, utan också ett centralt redskap för att förverkliga social jämlikhet och samhällelig delaktighet.

Utgår man från ett socialpolitiskt orienterat synsätt på skattepolitiken, kan man betona vikten av att beakta hur olika regleringsalternativ påverkar befolkningens olika socioekonomiska skikt och samhällsgrupper i praktiken.

En eventuell skattereform bör då inte enbart värderas utifrån dess ekonomiska incitamenteffekter, utan också i relation till dess konsekvenser för den sociala rättvisan och medborgarnas faktiska delaktighet i samhällsgemenskapen. På detta sätt kan beskattningen också bidra till att främja social hållbarhet, förstådd som välfärdsstatens

⁷ Se även Petra Lyly, Veropoliittinen tutkimus esimerkkinä monitieteisestä oikeustutkimuksesta. Lakimies 7–8/2022, s. 1376–1377 och Matti Myrsky, Vero-oikeustutkimuksen vaihtoehtoja ja mahdollisuuksista. Verotus 5/1997, s. 529–534.

långsiktiga förmåga att garantera både ekonomisk stabilitet och social sammanhållning.

Ser vi på de principer som granskas i avhandlingen kan man till att börja med säga att lagbundenheten eller legalitetsprincipen utgör den mest centrala begränsningen vad gäller de skattepolitiska valen i välfärdsstaten. De skattepolitiska målsättningarna bör med andra ord sammanfattas till konkreta lagstadganden som uppfyller de villkor som legalitetsprincipen ställer. I skattepolitiken, som en del av politiken i välfärdsstaten, kan det mest centrala innehållet ändå anses gälla vilken politik det är som den rådande samhällsutvecklingen kräver.

Ifall man till exempel vill införa ett skattestöd, en skattesanktion eller ett annat stadgande som eventuellt leder till en strängare beskattning för vissa parter, bör man som grund ha en målsättning som kan godkännas, är tillräckligt specifik, noggrann och proportionell samt som utgör en riktig reaktion på den rådande samhällsutvecklingen.

Kravet på likabehandling binder lagstiftaren och påverkar i vilken uträkning man i skattelagstiftningen kan göra betydande åtskillnader mellan olika personer i förhållande till deras skattepliktighet. För lagtillämparen innebär likabehandlingskravet framför allt ett krav på formell likabehandling och begränsar bland annat domstolarnas och Skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning och förutsätter att myndigheterna ska tillämpa lagen utan att göra andra åtskillnader än vad lagen stadgar.

På grund av beskattningens karaktär av massförfarande och de multipla tolknings-situationerna är det rätt klart att man vid beskattningen inte i alla situationer kan uppnå en helt enhetlig tillämpning av skattelag men vid tillämpningen ska man naturligtvis sträva till en möjligast enhetlig tolkning.

För rättvisepincipens del diskuteras förhållandet mellan den horisontala och den vertikala rättvisepincipen. Utgångspunkten är att man i ett rättvist skattesystem tar de skattepliktigas skatteförmåga i beaktande. Skatteförmågeprincipen anses ofta som en objektiv grund på vilken skattenormerna ska stå för att förverkliga rättvisa. I ett vertikalt förhållande har principen tolkats innebära en progressiv beskattning, fastän det inte är någon nödvändighet att så är fallet. Problematiskt ur den horisontella rättvisans synvinkel kan bland annat vara hur man ska bedöma individernas och familjernas likheter och likadana skattebehandling.

I praktiken strävar man till att förverkliga horisontell rättvisa genom bland annat olika typer av skatteavdrag medan den vertikala rättvisan kan framför allt förverkligas för fysiska personers del genom den progressiva skatteskalen och därmed sträva till att jämna ut inkomstskillnaderna mellan personer i olika inkomstklasser. Till skillnad från de andra rättvisepinciperna kan man hävda att den socialpolitiska beskattningsprincipen innebär ett uttryckligt fördelningspolitiskt syfte att förverkliga social rättvisa genom beskattningen. För de andra principernas del är syftet mer att finna ett rättvist kriterium för fördelningen av skattebördan så att man kan finna berättiganden för beskattningen.

Jämlikhetsprincipen igen kan uppfattas som en princip enligt vilken lika fördelning syftar till rättvisa. Av rättviseskäl kan man då uttryckligen sträva efter jämlikhet och

en lika fördelning. Något som är kännetecknande för de egalitaristiska teorierna om jämlikhet, dit nämnda uppfattning om jämlikhet kan kategoriseras, är att de förespråkar en omfördelning i samhället med syftet att bland annat öka den genomsnittliga välfärden eller att för att ta hand om de som befinner sig i sämst ställning i samhället.

Beträffande effektivitetsprincipen och begreppet effektivitet kan ett antal olika distinktioner låta sig göras. Ett alternativ är att göra det utgående från de mål eller målsättningar man strävar till att uppfylla. Ur skattepolitisk synvinkel kan till exempel skattesystemets administrativa effektivitet vara intressant. På grund av ett alltför byråkratiskt och komplicerat skattesystem och även på grund av en alltför sträng beskattning, kan det bland annat uppstå effektivitets- och välfärdsförluster, som kan yttra sig såsom sjunkande sysselsättning eller konsumtion eller också mer allmänt som en försvagning av den ekonomiska tillväxten, om beskattningen leder till att de ekonomiska aktörerna förändrar sitt beteende. Ifall det är fråga om avsevärda förluster i effektivitet och välfärd, kan det innebära restriktioner gällande planeringen av skatte- och inkomstöverföringssystemet och även gällande socialskyddets och de offentliga tjänsternas omfattning.

Om man jämför de olika principerna, uppkommer även frågan om det existerar konflikter mellan dessa principer. Det är då framför allt vid tillämpningen av principerna som potentiella konflikter kan uppkomma. Till exempel beträffande rättvisa och effektivitet är det bland annat då man definierar och bedömer situationer som rättvisa eller effektiva samt då man tillämpar och förverkligar medlen för att skapa vissa särskilda förhållanden som är det svårt att till fullo förena en rättvis skattefördelning med en effektiv resursallokering. Detta kan också leda till att rättvisaspekter i beskattningen får ge vika för målsättningar att reducera effektivitetsförluster i den offentliga ekonomin.

I förhållande till socialpolitiken kan man säga att rättvisa, likabehandling och jämlikhet är normativa mål i sig inom det politikområdet, medan effektivitet fungerar som ett instrumentellt värde för att förverkliga dessa mål. I skattepolitiken vägs däremot ofta rättvisa och effektivitet mot varandra i syfte att förena ekonomisk tillväxt med social hållbarhet. Båda politikområdena vilar emellertid ytterst på samma konstitutionella grund: principen om likabehandling enligt 6 § grundlagen (731/1999).

I den nationella kontexten står dessa principer också ibland under tryck från överstatliga ekonomiska linjedragningar och makroekonomiska analyser, såsom EU:s finanspolitiska övervakningsmekanismer, stabilitetspakten och OECD:s rekommendationer om skattebasbreddning och konkurrenskraft. Trots detta är de konstitutionella principerna om likabehandling och rättvisa i beskattningen, särskilt i Finland genom 6 § och 81 § i grundlagen, uttryck för en demokratisk suveränitet över skattepolitiken. De ger lagstiftaren ett självständigt normativt utrymme att väga ekonomisk effektivitet mot social rättvisa. I praktiken innebär detta att även om makroekonomiska analyser ofta betonar budgetdisciplin och tillväxtfrämjande skattereformer, måste dessa alltid

förverkligas inom ramen för nationella rättsprinciper som syftar till jämlikhet, social hållbarhet och legitimitet i beskattningen.

Man kan även fråga sig hur neutral skattepolitiken verkligen bör vara. Riskens finns att ju mer man betonar neutralitet, desto mindre finns det utrymme för samhällliga målsättningar. Därför bör alltid också en prioritetsbedömning göras då skattepolitiken utformas. Exempelvis bör centrala värden såsom en fungerande demokrati, social välfärd och rättvis fördelning vägas mot sådant som ekonomisk tillväxt och konkurrenskraft. Det ena utesluter visserligen inte alltid det andra, men en diskussion bör föras om vilka värden som ska vara vägledande. Exempelvis, fastän en skattepolitik som verkar omfördelade på inkomsterna ibland också ökar effektiviteten, kan målsättningarna beträffande omfördelning och effektivitet ofta vara i konflikt med varandra. Valet mellan omfördelning och effektivitet beror således på vilka samhällliga värden som ska vara vägledande och vilken utgångspunkt för skatterättvisa som man utgår ifrån.

Den nordiska välfärdsstatens tradition av universalism bygger ju på antagandet att små inkomstskillnader och jämlik tillgång till välfärdstjänster stärker den samhällliga tilliten, vilket i sin tur bidrar till att upprätthålla beskattningens sociala acceptans. En socialpolitisk tolkning innebär därmed att beskattningens legitimitet delvis vilar på dess fördelningsmässiga effekter, det vill säga i vilken mån den understöder social hållbarhet, ekonomisk delaktighet och minskad fattigdom.

Man kan påstå att denna forskning i ett avseende fyller ett tomrum, eftersom här granskas förverkligandet och inverkan av principerna om rättvisa, jämlikhet, likabehandling och effektivitet för skattepolitiken i Finland från och med medlet av 1990-talet ur en skattepolitisk synvinkel inom ämnet socialpolitik, vilket inte tidigare gjorts i någon större omfattning. Utgående från den teoretiska diskussionen om begreppen och principerna i fråga, behandlas här beskattningen som ett ekonomiskt och samhällligt fenomen som man försöker förstå från ett samhällsvetenskapligt perspektiv.

Den akademiska diskussionen om grundläggande principer inom beskattningen har framför allt förts ur en rättsvetenskaplig synvinkel, medan utgångspunkten här är skattepolitisk. Denna forskning utgör också ett försök att överbygga klyftan mellan rättsvetenskaplig och socialpolitisk forskning. Till skillnad från tidigare finländsk rättsvetenskaplig forskning, som främst analyserat skattesystemet med fokus på rättsdogmatisk metod, lyfter denna studie fram skatteprinciperna som socialpolitiskt relevanta.

Genom att relatera den rättsliga analysen till välfärdsstatens socialpolitiska mål, vill studien fördjupa förståelsen av skattepolitikens roll som fördelningspolitiskt och legitimerande instrument i Finland. Därmed kompletteras och utvidgas den befintliga forskningen, samtidigt som den öppnar för en bredare tvärvetenskaplig diskussion om sambandet mellan skattesystem och välfärdsstatens utveckling. Forskningen utgör sålunda även ett inlägg i diskussionen om de grundläggande principernas betydelse i samhällspolitiken, här särskilt skattepolitiken. Vilken skattepolitik som bedrivs å vilka principer den bygger på, kan sedan vara avgörande för hela välfärdssystemets upprätthållande.