

Alfred Streng, ED, PD, JD, Vasa

Perspektiv på hållbar beskattning

1 Definitioner

Vad utgör en hållbar beskattning? Är det möjligt att stifta skattelagar där hållbarhet är ledordet och målsättningarna klara och tydliga och där vinst inte är det huvudsakliga ändamålet? Det har ju tidigare visat sig möjligt att genom beskattningen uppnå flera saker samtidigt.

I denna artikel granskas närmare vad som egentligen utgör beskattningens uppgifter och mer specifikt hur de skatter som förverkligas i Finland inom den så kallade hållbara skattereformen kunde ha för inverkan på en hållbar utveckling. Inledningsvis tas olika dimensioner på hållbarhet upp för att leda in i själva tematiken.

År 1987 gav den s.k. Brundtland-kommissionen ut sin rapport, där det deklarerades att jordens framtida utveckling kunde anses som hållbar ifall den nuvarande generationen kunde tillfredsställa sina behov utan att kompromissa med möjligheterna för framtida generationer att också göra det.¹ Under de därpå följande årtiondena har denna målsättning ofta betraktats bestå av tre olika element, människor, jorden och välbefinnande/välfärd. Samtidigt har begreppet hållbarhet utvecklats till ett begrepp som inkluderar både miljömässiga och sociala perspektiv. Med sociala perspektiv avses i allmänhet olika typer av ojämlikheter, såsom ojämlikhet vad gäller möjligheter, tillgång till hälso- och sjukvård, tillgång till mat samt välbefinnande. Diskussionen har gått framåt, men man kan påstå att det är fem dimensioner av hållbarhet som ansetts som centrala, de miljömässiga, sociala, ekonomiska, tidsmässiga och utvecklingsmässiga.²

Begreppet hållbarhet särskiljs ofta från hållbar utveckling, med vilket man mer avser en utveckling som kan ges epitetet hållbar.³ Oavsett i vilken betydelse man talar om hållbarhet eller hållbar utveckling, råder det en allmän uppfattning om att begreppen och innebörden med termerna ska värderas utifrån sin kontext, på grund

¹ L. Seghezze: The Five Dimensions of Sustainability, in: Environmental Politics, Vol. 18, No. 4, 2009, citing World Commission on Environment and Development (WCED): Strategic Imperatives: Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future, 1987.

² J.M. Arnold et al.: Tax Policy for Economic Recovery and Growth, in: The Economic Journal, Vol. 121, No. 550, 2011, s. F59–F80 and Mumford, A. & Gunnarsson, Å.: Sustainability in EU Tax Law in Intereconomics, Volume 2019, Nr 3, s. 134–137.

³ Se bl.a. Soini, K. & Dessein, J. 2016 Culture-Sustainability Relation: Towards a Conceptual Framework. Sustainability 8(2) 2016.

av tvetydigheten och obestämbarheten i begreppen ifråga.⁴ Inom hållbarhet särskiljs ofta olika element, som kan definieras på olika sätt och även användas i olika sammanhang. Väsentligt är här att ta i beaktande vad som i sammanhanget ifråga avses med till exempel miljömässig eller social hållbarhet.⁵

Man kan i alla fall anse att de fem dimensionerna av hållbarhet, de miljömässiga, sociala, ekonomiska, tidsmässiga och utvecklingsmässiga, är alla beroende av beskattning för att länderna ska kunna uppnå dem.⁶

2 Beskattningens uppgifter

Skatter utgör både en grundläggande form av erkännande mellan medborgarna och staten och enligt vissa själva definitionen på offentlig förvaltning. I rättsstater är ett grundläggande krav på skattesystemet att beskattningen ska basera sig på lag. I många länder stadgas därom i grundlagen, så även i Finland, i GL 81 §.

Beskattningens centrala målsättningar har sin bakgrund i den offentliga sektorns grunduppgifter. Till dessa uppgifter har av tradition hört säkerhets – och ordningsuppgifter, men i den nutida välfärdsstaten har uppgifter såsom social-, kultur- och produktionspolitiska uppgifter fått en central roll.

Ur nationalekonomisk synvinkel kan den offentliga sektorns uppgifter indelas i

- Allokering av resurser: med budgetpolitik fördelas resurser mellan privata och offentliga nyttigheter och även mellan olika offentliga nyttigheter,
- Fördelningspolitisk uppgift: den offentliga sektorns uppgift är att anpassa fördelningen av intäkter och förmögenhet enligt vad som i samhället anses rättvist och berättigat.

⁴ Se t.ex. Portney, E. 2015, Sustainability. The MIT Press 2015, s. 1–4 och 53–54; Bolis, I., Morioka, S.N. and Szelwar, L.I. 2014 When sustainable development risks losing its meaning. Delimiting the concept with a comprehensive literature review and a conceptual model. Journal of Cleaner Production 83/2014, s. 7–20 och Soini & Dessein 2016, s. 1–2.

⁵ Se bl.a. Kaisto, J. 2021 Ympäristöllinen kestävyys ja sopimus oikeus, Ympäristöjuridiikka 4/2021 s. 73–75.

⁶ Begreppet hållbarhet har också sedan Brundtland kommissionens rapport år 1987 då det granskats från ett juridiskt perspektiv, ofta sammankopplats med företagens sociala ansvar, eller *corporate social responsibility* (CSR). Vanligen har CSR uppfattas som ett alternativ till den s.k. aktieägar teorin, enligt vilken den enda godkännbara målsättningen för företagsledningen är att öka värdet på aktierna. I enlighet med CSR ska även andra målsättningar än att maximera vinsten övervägas, exempelvis ska företag inte alltid välja de billigaste maskinerna för att maximera vinsten utan överväga att välja sådant maskineri som bland annat är mindre förorenande för omgivningen och bättre för de anställda. Begreppet företagens sociala ansvar eller CSR definierades å sin sida i EU:s grönbok om CSR år 2001, såsom ett begrepp som innebär att företag integrerar sociala och miljömässiga frågor i sin företagsverksamhet och i kontakten med sina ägare på frivillig basis.

- Stabiliseringsuppgift: den ekonomiska politikens uppgift är att sköta om nationalekonomins stabila utveckling, till vilket bland annat hör upprätthållandet av en hög sysselsättning, balanserad prisnivå och en ekonomisk tillväxt som anses lämplig.⁷

Till allokeringen av resurser hör att den offentliga makten skaffar finansiering för sin egen verksamhet. I denna finansiering har skatter en dominerande roll och den fiskala målsättningen är också den mest betydande målsättningen för beskattningen.⁸

Den offentliga sektorn har även en fördelningspolitisk uppgift. Beskattningen erbjuder ett omfattande fördelningspolitiskt medel och beskattningens inverkan på inkomstfördelningen har varit en allmänpolitiskt intressant frågeställning åtminstone sedan mitten på 1900-talet. Till den offentliga sektorns stabiliseringsuppgift hör också konjunkturpolitiska och tillväxtpolitiska åtgärder och bland dessa verktyg finns beskattningen.

Man får en mer mångfacetterad bild av beskattningens målsättningar om man ser skattepolitiken som en del av samhällspolitiken. En grov indelning av samhällspolitiken består vanligen av ekonomisk politik, socialpolitik kulturpolitik och miljöpolitik. Skattepolitiken är en viktig del av den ekonomiska politiken, men beskattningen har även anknytningar till social- och miljöpolitiken, genom att beskattningen används för att kanalisera social- och miljöpolitiska stöd.

Beskattningen är ju ett av de områden för rättslig reglering där de politiska realiteterna har en väsentlig betydelse å ena sidan antingen som aktiverande eller passiverande för lagstiftarens beslutsfattande och å andra sidan som en faktor som begränsar möjligheterna till lösningar. En skattepolitik som baserar sig vissa principiella utgångspunkter, såsom hållbarhetsagendan, och en politiskt realiserbar skattepolitik kan stå i ett motsatsförhållande till varandra, eftersom de teoretiskt optimala och de politiskt realistiska lösningsmodellerna ofta befinner sig långt ifrån varandra.⁹ Under olika tider har man emellertid förståeligt nog förhållit sig olika till den så kallade neutralitetsmålsättningen, det vill säga att man genom beskattningen ska styra de skattskyldiga så lite som möjligt.

3 Hållbar skattereform i Finland

3.1 Reformområden

I regeringsprogrammet för Sanna Marins regering från 10.12.2019 var ett av målen

⁷ Se bl.a. Musgrave, R. & Musgrave, P.B. (1988) *Public Finance in Theory and Practice*. Fifth edition. McGraw-Hill, NY, s. 6–15.

⁸ Se Tikka, Kari S. (1990): *Veropolitiikka*. Helsingfors: Lakimiesliiton kustannus, s. 21–22.

⁹ Se bl.a. *ibid.*

som ställdes upp en hållbar skattereform.¹⁰ I regeringsprogrammet konstateras att på grund av klimatförändringen och den tekniska utvecklingen, såsom robotiseringen, digitaliseringen, plattformsekonomin och utvecklingen av artificiell intelligens, bör beskattningen bättre beakta en utveckling som är hållbar i socialt, ekonomiskt och ekologiskt hänseende.¹¹

Här definieras inte direkt vad som avses med hållbar beskattning men här ställs en färdplan för hållbar beskattning upp, däri ingår lösningar som man ur ett ekonomiskt perspektiv tänker mest effektivt ska främja regeringens klimatmål, snabba upp utvecklingen bort från fossila bränslen och samtidigt uppfylla kraven på social rättvisa. Regeringen ska enligt färdplanen också främja uppnåendet av klimatmålen i de skattereformer som görs på EU-nivå.

I färdplanen för en hållbar skattereform ingick en energiskattereform, en reform av beskattningen av fordonstrafiken, åtgärder som främjar cirkulär ekonomi samt utredning av möjligheten att införa utsläppsbaserade konsumtionsskatter.

Innehållet i *energiskattereformen* gick i stort ut på att styrningen av utsläppen inom energiproduktionen skulle ökas genom att man frångår systemet för återbäring av energiskatt inom industrin samtidigt som punktskatten på elström enligt skatteklass II skulle sänkas mot den miniminivå som EU tillåter. Reformen skulle genomföras kostnadsneutralt under en övergångsperiod. Värmepumpar och datorhallar som genererar värme till fjärrvärmenätet skulle överförs till skatteklass II för elström.

Skattesubventionen för kombinerad el- och värmeproduktion skulle sänkas och skattenivån för uppvärmningsbränslen höjas så att skatteinkomsterna ökar med sammanlagt 100 miljoner euro under valperioden. Incitamenten för att skapa efterfrågefleksibilitet skulle främjas exempelvis genom dynamisk beskattning av elström. Dubbelbeskattningen av lagringen av elström avskaffas även i fråga om pumpkraftverk och mindre ackumulatörer.¹²

I regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagstiftningen om energibesiktning, RP 167/2020 rd, föreslogs sedan ändringar av lagen om punktskatt på flytande bränslen, lagen om punktskatt på elström och vissa bränslen samt lagen om återbäring av punktskatt på vissa energiprodukter som använts inom jordbruket. Det var här fråga om en relativt stor reform av den finländska energibe-

¹⁰ Se regeringsprogrammet för Sanna Marins regering 2019, www.valtioneuvosto.fi/sv/marin/regeringen/regeringsprogrammet/beskattnig-i-en-foranderlig-varld

¹¹ Finland var för övrigt det första landet i Europa som tog i bruk en miljöbesiktning som baserar sig på koldioxidutsläpp. Den första miljöskatten för fossila bränslen infördes redan år 1989 och hade som målsättning att begränsa ökningen av energikonsumtionen och koldioxidutsläppen. En energiskatt för bränslens koldioxidutsläpp infördes år 1993, se RP 122/1989 rp.

¹² Se regeringsprogrammet för Sanna Marins regering 2019, www.valtioneuvosto.fi/sv/marin/regeringen/regeringsprogrammet/beskattnig-i-en-foranderlig-varld.

skattningen som även innehöll vissa principiella linjeändringar. En tidigare linje hade exempelvis varit att höja beskattningen av uppvärmningsbränslen genom att enbart höja energiinnehållsskatten. Detta motiverades nästan inte alls men utgångspunkten för skatteändringarna var i alla fall att öka skatteintäkterna för staten, i vilket energiskatten är ett bättre verktyg på grund av att dess skattebas är bredare.¹³

Enligt en bedömning som gjordes år 2020 skulle en höjning av koldioxidskatten vara mer förmånlig för både konsumenter och industrin än en höjning av energiskattorna, men jordbruket skulle lida mest av det på grund av de energiskattestöd som den branschen erhåller.¹⁴ Skattehöjningarna ansågs inte heller ha betydande miljökonsekvenser i övrigt än vad en minskning av användningen av bränsle föranleder.¹⁵ Å andra sidan skulle det i varje fall varit en följd av skattehöjningarna, då förnybara bränslen skulle varit dyrare oberoende av nivån på skattehöjningarna.¹⁶

Skatten på bränslen för uppvärmning, kraftverk och arbetsmaskiner, dvs. lätt och tung brännolja, biobränsle, flytande gas, stenkol och naturgas höjdes genom en höjning av energiinnehållsskatten. Höjningen var 2,7 euro per megawattimme. Energiskatten på torv och tallolja höjdes i motsvarande grad. Skattestödet för kombinerad produktion av el och värme sänktes genom slopande av beräkningsregeln, som sänker beskattningen av den värmemängd som beskattas i produktionen och således skatten på bränslen som används i värmeproduktion. Sänkningen av energiinnehållsskatten på kombinerad produktion av el och värme bevarades vid 7,63 euro per megawattimme. Dessa åtgärder skulle öka statens årliga skatteintäkter med 105 miljoner euro.

Skatten enligt skatteklass II för elström sänktes från 0,69 cent till EU:s miniminivå på 0,05 cent per kilowattimme i början av 2021. Återbäringen av energiskatt på bränslen till energiintensiva företag slopades stegvis 2021—2024 så att företagen inte längre är berättigade till återbäring för 2025. Lagarna trädde i kraft med vissa förändringar den 1 januari 2021.¹⁷

Avsikten med de nya reglerna var att skapa lösningar som ur ett ekonomiskt perspektiv mest effektivt främjar regeringens klimatmål, snabbar upp utvecklingen bort från fossila bränslen och samtidigt uppfyller kraven på social rättvisa. Här togs förutom koldioxidneutralitetsmålet även i beaktande företagets konkurrenskraft samt de sociala

¹³ Se Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagstiftningen om energibeskattnig, RP 167/2020 rp, s. 8–9.

¹⁴ Se Energiaverotuksen uudistamista selvittävä työryhmä: Energiaverotuksen uudistamista selvittävä työryhmän raportti ehdotukseksi hallitusohjelman kirjausten ja tavoitteiden toteuttamisesta sekä energiaverotuksen muusta kehittämisestä. Valtio varainministeriön julkaisuja 2020:62 2020, s. 128.

¹⁵ Se RP 167/2020 rp, s. 12–13.

16Se Valtiovarainministeriön julkaisuja 2020, s. 128–129.

¹⁷ Se Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagstiftningen om energibeskattnig, RP 167/2020 rd.

och regionpolitiska synpunkterna. Därtill bedömdes konsekvenserna för intäkterna av energiskatter, åtgärdernas kostnadseffektivitet och kravet på att skatteintäkterna inte får sjunka och skattestöden för fossila bränslen stiga när konsekvenserna av skatteåtgärderna bedömdes som en helhet.¹⁸

I energiskattereformen som hörde till regeringsprogrammet hade elektriciteten och elektrifieringen för övrigt en central roll.¹⁹ Elektricitetens roll bedömdes öka som ersättare för de fossila bränslen under hela 2020-talet. Man försökte främja denna utveckling genom att bland annat just sänka skatten enligt skatteklass II för elström från 0,69 cent till EU:s miniminivå på 0,05 cent. Dess största miljöverkan var att användningen av fossila bränslen inom industrin själv minskade som en följd av den skattelättnad som sänkningen av elskatten medförde och utsläppshandeln.²⁰ Den statsekonomiska verkan var inte så negativ, då de energiintensiva företagens skatteåterbäring samtidigt minskade eftersom skatt inte återbärs mer av elen. Som motivering till skattelättnaderna ifråga användes också utsläppshandeln och de kostnader som den anses förorsaka el av fossila bränslen.²¹

Gällande *reformen av beskattningen av fordonstrafiken*, har utgångspunkten varit att det ställs krav på betydande utsläppsminskningar. Till detta ansluter de snabba förändringarna i fråga om drivmedlen inom transportsektorn, den pågående tekniska omvälvningen gällande automatiseringen samt de ökade mobilitetstjänsterna. Målsättningen har här varit att trygga skatteunderlaget för beskattningen av fordonstrafiken, samtidigt som man beaktar kraven på social rättvisa och regional jämlikhet men också överväger hur man ska skärpa kraven på utsläppsminskning.

Skatten på fossila bränslen höjdes genom en höjning av energiinnehållsskatten på bränslen för uppvärmning, kraftverk och arbetsmaskiner, dvs. lätt och tung brännolja, biobränsle, flytande gas, stenkol och naturgas.²²

Till målsättningarna i regeringsprogrammet hörde även att bilförmånen skulle ses över så att den uppmuntrar förmånstagarna att välja betydligt mer utsläppssnåla bilar, att laddningsförmånen för elbilar skulle befrias från skatt och att en översyn skulle göras av beskattningen av andra anställningsförmåner så att man i beskattningen på ett rättvisare sätt också stöder användningen av lätt trafik och kollektivtrafik samt mobilitetstjänster.

¹⁸ Se *ibid.*

¹⁹ Se regeringsprogrammet för Sanna Marins regering 2019, s. 36–37.

²⁰ Se Valtiovarainministeriön julkaisuja 2020, s. 134–136.

²¹ Se Se Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagstiftningen om energibesättning, RP 167/2020 rp, s. 8–9.

²² Se RP 167/2020 rd.

År 2019 gjordes även skattechöjningar med målsättning att åtgärda koldioxid- och energiinnehållsskatterna.²³ För fordonsbränslenas del var målsättningen att bevara skattenivån av nationalekonomiska orsaker och för att bevara nivån på miljöstyrningen då levnadsnivån stiger, eftersom distributionsskyldigheten och ökningen av bilarnas bränseffektivitet ledde till en minskning av skatteintäkterna.²⁴ Bevarandet av nivån på miljöstyrningen betyder i praktiken indexjusteringar av bränslebeskattningen, genom vilka bränslebeskattningen hålls på en hög nivå i förhållanden till levnadsnivån, då bränsle i övrigt fall skulle bli förmånligare reellt sett. Man beslöt således att rikta skattechöjningarna både på energiinnehålls- och koldioxidskatterna på grund av distributionsskyldigheten, då man bedömde att de inte skulle påverka konsumentpriserna för förnybara och fossila bränslen, eftersom distributionsskyldigheten i alla fall gjorde att distributionen av biobränslen inte var ekonomiskt lönsamt på grund av det höga priset på de biokomponenter som lämnade utanför distributionsskyldigheten.²⁵

Alternativt övervägde man att rikta skattechöjningarna enbart på energiinnehållsskatten, då det skulle ha medfört en mer stabil ökning av skatteintäkterna och bevarat skatternas styrningsverkan.²⁶ I praktiken innebär det att den målsättning man hade för skatternas styrningsverkan i sin helhet utgjordes av en minskning av bränslekonsumtionen, oberoende av bränslenas koldioxidutsläpp. I sig befrämjar detta även en reducering av växthusgasutsläppen då totalkonsumtionen av bränslen minskar och dämpar även bränslenas priselasticitet då utsläppen från bilparken reduceras, men det riktar också beskattningen mot sådana aktörer som inte förorsakar koldioxidutsläpp.²⁷ Det kan också minska risken att totalbeskattningen riktas mot sådana parter som inte kan påverka sina utsläpp, såsom låginkomsttagare, som inte kan uppdatera sina fordon eller byta bostadsort. En dylik beskattning skulle nödvändigtvis inte heller riktas mot låginkomsttagare ens på kort sikt, eftersom koldioxidutsläppen ökar ju högre inkomsten är. Skatteändringarna bedömdes redan i sig vara milt regressiva.²⁸ Ur den synvinkeln skulle riktandet av beskattningen mot koldioxidskatten innebära ett förverkligande av principen om att den som förorenar betalar och eventuellt också förverkligande av

²³ Se Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av bilagan till lagen om punktskatt på flytande bränslen och av 5 § i punktskattelagen, RP 66/2019 rd, s. 1.

²⁴ Se RP 66/2019 rd, s. 9.

²⁵ Se RP 66/2019 rd, s. 10.

²⁶ Se RP 66/2019 rd, s. 12–13.

²⁷ Se rapport av Liikenteen verotuksen uudistamista selvittävä työryhmän loppuraportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 2021:26, s. 208

²⁸ Se RP 66/2019 rd, s. 12–13.

principen att den som har betalningsförmåga betalar, eftersom kostnaderna skulle ha drabbat höginkomsttagare mer.²⁹

Vad gäller beskattningen av särskilt fordonsbränslen har lagstiftaren och den ekonomiska forskningen länge varit av den åsikten att beskattningen ifråga inte är ett effektivt medel, eftersom priselasticiteten för efterfrågan på bränslen är liten.³⁰ Det betyder i praktiken att skattehöjningarna inte sänker bränslekonsumtionen märkbart utan det är skattebördan som ökar. Priselasticiteten för bränslen ökar i synnerhet av urbaniseringen och prisutvecklingen för elbilar. Vid höjningar av bränsleskatten år 2019 och 2020 användes därför ett högre värde på efterfrågeelasticiteten.³¹

I regeringens proposition 142/2020 rd föreslogs också bland annat att beskattningsvärdet för tjänstebilar sänks med 170 euro i månaden i fråga om de bilar vars koldioxidutsläpp enligt 6 § 1 mom. i bilskattelagen är 0 gram per kilometer, att skattefriheten för personalbiljetter ändras så att biljetten utgör skattefri inkomst upp till ett värde av 3 400 euro per år, att tjänstecykelförmånen ska vara en skattefri förmån upp till ett värde av 1 200 euro per år samt att förmånen att ladda elbilar på arbetsplatsen och vid för allmänheten tillgängliga laddningsstationer ska vara en skattefri förmån åren 2021–2025.³²

3.2 Energikrisen

Den energikris som uppstått i Europa under år 2022, har även påverkat den finländska energimarknaden på många sätt, med bl.a. stigande priser på olja, bensin och elektricitet. I syfte att lindra konsekvenserna av höjda elpriser för hushållen, beslöt regeringen att sänka den mervärdesskattesats som tillämpas på el från 24 procent till 10 procent temporärt mellan den 1.12.2022 till den 30.4.2023.³³ Regeringen beslöt också att temporärt ändra på inkomstskattelagen så att det till den fogas bestämmelser om hushålls-

²⁹ Se Pauku, E. & Kähkönen, J. 2022 Oikeudenmukaisuus ja vihreän siirtymän kustannukset, Ympäristöpolitiikan ja -oikeuden vuosikirja XV 2022, s. 43–44. Vid en senare skatteförhöjning år 2020 ansågs sloppet av skattelättnader för fossila bränslen vara regressiv, se RP 144/2020 rp, s. 15–16.

³⁰ Se bl.a. Pauku, E. 2020 Markkinahäiriöt ja ajoneuvot – vaihtoehtoisten polttoaineiden liikenteen infrastruktuurin edistäminen Suomessa. Ympäristöpolitiikan ja -oikeuden vuosikirja, s. 127–188.

³¹ Se Liikenteen veroutuksen uudistamista selvittävä työryhmä 2021, s. 208.

³² Se Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om inkomstskatteskalen för 2021 samt till lagar om ändring och temporär ändring av inkomstskattelagen och ändring av 13 § i lagen om inkomstdatasytemet, RP 142/2020 rd.

³³ Se regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om temporär ändring av mervärdesskattelagen, RP 194/2022 rd. Det är emellertid tveksamt huruvida konsumenterna överhuvudtaget drar nytta av en sänkning av mervärdesskattesatsen, se mer i Streng, A. 2021 Effektiv och neutral mervärdesbeskattning – digital ekonomi, social- och hälsovård samt hållbar utveckling. Acta Electronica Universitatis Lappeenensis 306, s. 293–296.

avdrag som beviljas på basis av elenergiräkningar.³⁴ Enligt de nya bestämmelserna berättigar det belopp som betalats för sådan elenergi som under tiden den 1 januari 2023–30 april 2023 förbrukats på elförbrukningsplatsen för en skattskyldigs stadigvarande bostad till hushållsavdrag, till den del det betalda beloppet överstiger 2 000 euro och är högst 6 000 euro. En skattskyldig får som hushållsavdrag dra av 60 procent av det belopp som den skattskyldige betalat av de kostnader som berättigar till avdrag. Bestämmelserna ska gälla till utgången av år 2023.³⁵

Som ett försök att lindra medborgarnas problem med de höga elpriserna, beslöt regeringen även om ett temporär retroaktiv kompensation för elräkningar, RP 324/2022 rd.³⁶ Stödet betalas direkt till konsumenterna via elbolagen och gäller dem som haft ett avtal med ett elpris på minst 10 cent per kilowattimme under november, december eller januari. Självrisken är 90 euro per månad, alltså kommer de som haft en lägre månatlig räkning inte att få någon ersättning. Summan som betalas är 50 procent av den andel som överskrider självrisken, men ändå högst 700 euro i månaden.

Stödsystemet har fått kritik för att vara invecklat och dyrt att förverkliga. Man befärade att det förekommer en risk att det blir konsumenterna som hamnar att betala om elbolagens budgetar överskrider oväntat. Systemet kritiserades även för att det behandlar konsumenterna orättvist. Det är speciellt de med lägst inkomster som hamnar i en orättvis ställning. Stödet betalas automatiskt till alla som är berättigade och då kommer även höginkomsttagare som inte alls är i direkt behov av stödet att omfattas.

Bakom regeringens proposition om s.k. *windfall-skatten*, RP 320/2022 rd, ligger Europarådets förordning om nödåtgärder i fråga om energi, som förutsätter nationella skatteåtgärder för att dra av vinster till följd av de höga energipriserna och överföra dem till staten, liksom även regeringens beslut vid budgetförhandlingarna hösten 2022 om att bereda en vinstskatt för elproducenter.³⁷

Avsikten är att genom en temporär skatt till staten skära ned elföretagens vinster som ökat på grund av det höjda elpriset. Företag som producerar och säljer el föreslås få en tillfällig extra vinstskatt för 2023. Skatten ska vara 33 procent av resultatet av företagets elaffärsverksamhet till den del det överstiger en avkastning på fem procent beräknad på det egna kapital som är bundet till elaffärsverksamheten. Skatten ska tillämpas utöver inkomstskatten på företagets vinster och ska inte vara avdragsgill i

³⁴ Se regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om temporär ändring av inkomstskattelagen, RP 204/2022 rd.

³⁵ Se Lag om temporärt elstöd 1152/2022.

³⁶ Se Regeringens proposition till riksdagen med förslag till temporär lagstiftning om retroaktiv elpriskompensation samt om förlängning av betalningstiderna för elenergiräkningar, RP 324/2022 rd.

³⁷ Se Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om tillfällig skatt på vinster inom elbranschen och sektorn för fossila bränslen, RP 320/2022 rd.

företagens inkomstbeskattning. Småskalig elaffärsverksamhet kommer inte att omfattas av skattskyldigheten. Produktion av fjärrvärme i kraftvärmeverk kommer till exempel inte att omfattas av skatten på elaffärsverksamhet.

Skatteintäkterna inflyter till staten i efterhand 2024. Beloppet beror i hög grad på elprisutvecklingen och den inhemska elproduktionens volym år 2023 och är därför svår att förutse. Avkastningen uppskattas vara 0,5–1,3 miljarder euro.³⁸

Då man talar om de windfall-vinster elbolagen kan få, bör man också se på den effekt elektrifieringsmålsättningarna kan ha på dessa vinster. Elektrifieringen innebär i detta sammanhang att förbränningen av bränsle i industri- och andra anstalter byts till elektricitet. Detta ökar elanvändningen och förenhetligar även energipriserna för alltfler aktörer. Då efterfrågan på el ökar behövs ny kapacitet och om det inte skapas tillräckligt måste man använda metoder för att producera el som är dyrare till sina marginalkostnader. I tider av koldioxidskatter och utsläppshandel innebär detta ofta fossila produktionsmetoder, vars priser höjs av skatter och utsläppshandeln. Elektrifieringen höjer således alla elenergianvändares kostnader och skapar mer windfall-vinster åt producenter av förnyelsebar energi. Detta kan betraktas som ett motiverat incitament för att öka den förnyelsebara energin och minska utsläppen. Det kan emellertid bli problematiskt eftersom kostnaderna för de dyraste producenternas utsläpp måste i sin helhet betalas av alla elanvändare som en del av ett högre elpris. Principen om att förorenaren betalas skulle dock förverkligas om kostnaderna för de fossila elproduktionsmetoderna skulle prissättas korrekt. I bästa fall kan windfall-vinsterna överföra välfärd från alla elanvändare till producenter av förnyelsebar energi. Ur synvinkeln att befrämja ny teknologi och öka den långsiktiga välfärden kan det vara motiverat.³⁹

4 Mot en hållbar förändring?

Om avsikten är att få till stånd en hållbar förändring förutsätter det även förändringar på samhällssystemnivå, till exempel då vad gäller fordonstrafiken, förändringar i trafiksystemet och hur människor överhuvudtaget rör sig. Systemens verksamhet och sålunda även förändringen av dem är beroende av de rådande sociotekniska förhållanden. De tekniska lösningar som finns tillhanda och de samhälleliga verksamhetsmodellerna avgör huruvida folk till exempel dagligen åker till jobbet och vilka transport-sätt de gynnar, eller om de kan arbeta på distans. En förändring av de sociotekniska

³⁸ Se Statsrådets pressmeddelande 2.12.2022 Utkast till regeringens proposition om tillfällig vinstskatt inom elbranschen på remiss, tillgänglig på <https://valtioneuvosto.fi/-/sahkoalan-valiaikainen-voittovero>

³⁹ Se Paukku, E. & Kähkönen, J. 2022, s. 130–131.

förhållandena förutsätter innovationer, att man sedan också tar i bruk innovationerna, omorganiserar de gamla systemen samt finner finansiering för dessa åtgärder.⁴⁰

I enlighet med Tuominen behövs det för att detta ska lyckas, långsiktiga målsättningar, som kan utgöra visioner eller missioner. En vision kan exempelvis vara ett hållbart trafiksystem som sedan utformas till en mission om en koldioxidneutral kollektivtrafik till och med år 2030, som i sin tur eftersträvas med konkreta åtgärder, såsom att ersätta bränsle drivna bilar med elbilar.⁴¹ För att uppnå dylika målsättningar, krävs det förändringar av hela samhällssystemen. Förändringarna ifråga är dock inte möjliga enbart på basen av miljörättslig reglering, utan kräver åtgärder inom flera olika politikområden, till exempel kan det innebära att arbetslagstiftningen förändras så flexibelt distansarbete blir möjligt, att planläggningen påverkas så att folk bor nära sina arbetsplatser och att man genom beskattningen kan inverka på hur folk tar sig till jobbet, genom bl.a. skatteförmåner. Alla politikområden är emellertid mer eller mindre sammanflätade och det har varit och kommer fortsättningsvis alltid att vara utmanande att jämka motstridande intressen inom de olika politikområdena.

Ett exempel på en åtgärd med tänkbara effekter på hållbarheten inom flera sektorer kan tas från EU-mervärdesskatteområdet, då man ibland annat Danmark och Sverige på en billig importvara som kommer utanför EU-området, lägger till moms plus en behandlingsavgift som kan flerdubbla priset på den billiga importvaran. Detta kan i bästa fall ha effekter på bland annat transportutsläppen, förekomsten av grå ekonomi och den inhemska handelns konkurrenskraft samtidigt som det kan betraktas som ett ställningstagande för social och miljömässig hållbarhet och mot potentiellt barnarbete och en slit och släng konsumtionskultur. Ett alternativ att överväga kunde här vara att av alla försändelser som anländer till EU kräva hållbarhetscertifiering eller uppbörd av en koldioxidskatt.

Till regeringsprogrammets åtgärder för hållbar beskattning hörde även att *främja cirkulär ekonomi* bland annat genom en brett baserad förpackningsskatt på förpackningar som tillverkats av icke förnybara naturresurser, en skatt som baserar sig på energi- och koldioxidutsläppen från avfallsförbränning samt en höjning av avfallsskatten för deponiavfall.

Exempelvis avfallsskatten höjdes från och med 1.1.2023 från 70 euro till 80 euro per ton avfall som förs till en avstjälningsplats. Samtidigt breddas skattebasen så att gipsavfall omfattas av avfallsskatten från och med år 2023 och från och med år 2027

⁴⁰ Se bl.a. Tuominen, T. 2021 *Politiikkakohereenssi Euroopan Unionissa – haaste kestävyysmurrokselle? Ympäristöjuriidikka 3/2021 s. 42–44.*

⁴¹ Se *ibid.*

även grönlutslam. De årliga skatteintäkterna från avfallsskatten beräknas öka med 8 miljoner euro som en följd av lagändringarna.⁴²

När det gäller cirkulär ekonomi kunde man genom lagstiftning även befrämja till exempel reparationer av använda varor och produkter och på så sätt gynna en återanvändning. Det kunde bland annat ske genom en gynnsam beskattning för reparations-tjänster eller genom att ställa sådana krav på varor och produkter som inkluderar att de går att reparera i ett senare skede. Ifall reparationerna förutsätter information om varorna eller produkterna och eventuellt vissa verktyg, kan man genom lagstiftning också förplikta till exempel tillverkarna att erbjuda förutsättningar för potentiella reparationer i framtiden. Dylika lösningar förekommer redan på EU-nivå, exempelvis förordningarna (EG) 715/200734 och 595/200935, som reglerar tillgången till information för att reparera och sköta om underhållet för vissa fordon.⁴³

Enligt regeringsprogrammet inom området för hållbar beskattning skulle också möjligheten att införa *utsläppsbaseade konsumtionsskatter* utredas. Statens Ekonomiska Forskningscentral (VATT) och Finlands Miljöcentral (SYKE) har här av Statsrådet fått i uppdrag att utreda om man genom konsumtionsskatter kan få mera effekt i klimatpolitiken.⁴⁴ Utgångspunkten är att Finlands klimatmålsättningar hotar att inte förverkligas eftersom de nationella åtgärderna för att minska utsläppen inte verkar vara tillräckliga för tillfället. Man ska särskilt utreda hur konsumtionsskatter förverkligas i andra länder och hur motsvarande kunde förverkligas i Finland. Det kan då vara fråga om skatter som är specifika för en produktgrupp eller en viss produkt. Information om konsumtionsvarors utsläpp under hela deras livscykel, det vill säga från produktionen, genom användningen och till återvinningen, ska tas fram. Avsikten är att klargöra hur exakt man kan mäta och bedöma utsläpp som produkter har under hela deras livscykel och huruvida det är möjligt att stadga om produktspecifika konsumtionsskatter.⁴⁵ Det finns dock alla möjligheter till att minska de utsläpp som hushållens konsumtion förorsakar eftersom 66 procent av de konsumtionsbaserade utsläppen i Finland uppkommer i hushållen och deras relativa andel har inte minskat under 2000-talet.

Då man utreder ett ur hållbarhetssynvinkel intressant område, bör man också se på de verkningar som eventuella lagförändringar kan få till stånd. Till exempel gällande produktspecifika konsumtionsskatter, vilka effekter de kan få på konsumtionen, såsom

⁴² Se Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av avfallsskattelagen, RP 185/2022 rd.

⁴³ Se även Kaisto, J. 2021 Ympäristöllinen kestävyys ja sopimusoikeus, Ympäristöjuridiikka 4/2021 s. 80–81.

⁴⁴ Se Suomen ympäristökeskus > Uusi tutkimushanke alkaa: Kulutusveroilla tehoa kansalliseen ilmasto-politiikkaan? (syke.fi)

⁴⁵ Se ibid.

att styra konsumenterna till andra produktval eller till att göra resor till andra länder för att få specifika produkter förmånligare. Oftast kan inte heller en miljömässig hållbarhet vara den enda relevanta målsättningen för en lagstiftning, utan det krävs även andra målsättningar. Ibland kan man därtill uppnå målsättningarna med annan reglering än genom beskattningen, till exempel genom avtalsrättsliga instrument eller genom inkomstöverföringar. Specifik produktreglering kan också utgöra ett effektivt medel, även förbud av särskilda produkter. Exempelvis i direktiv 2019/904/EG om minskning av vissa plastprodukters inverkan på miljö är förhållningen absolut negativ till vissa plastprodukter och EU-kommissionens förordning 244/2009 gjorde att de traditionella glödlamporna så gott som försvann från marknaden.⁴⁶

Hållbarhet kan ju ses som en gemensam målsättning för alla och som på något sätt berör så gott som alla rättsområden. Skatterätten utgör inte här ett undantag, fastän det är klart att det inte är ändamålsenligt att koppla ihop alla skatterättsliga frågor med hållbarhetsfaktorer. Det förekommer emellertid rikligt med beröringspunkter och inom rättsvetenskapen fäster man också alltmer ökad uppmärksamhet vid dessa. I olika delar av världen övervägs det i varierande grad hur man genom nationell lagstiftning och internationella avtal kunde främja de olika elementen av hållbarhet.

I Finland har fokus på hållbarhetsfaktorer inom beskattningen ökat betydande under de senaste åren. Man bör här komma ihåg att lagstiftningen är i sig alltid bunden till det politiska beslutsfattandet. Politiska värderingar borde emellertid inte få styra utvärderingen av de olika verkningar lagstiftningsplaner inom hållbarhet kan komma att ha. För att lagstiftaren ska kunna bedöma verkningarna, är det ytterst viktigt att lagförslagets samtliga potentiella verkningar presenteras på ett möjligast objektivt sätt. Bara på så sätt är det möjligt att göra kvalitativa beslut som har sin grund i politiska värderingar.

⁴⁶ Se Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/904 av den 5 juni 2019 om minskning av vissa plastprodukters inverkan på miljön och Kommissionens förordning (EG) nr 244/2009 av den 18 mars 2009 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/32/EG när det gäller ekodesignkrav för rundstrålande lampor för hushållsbruk.