

# Beräknings- konventioner 2017

ISBN 978-91-977873-7-6  
ISSN 1650-0741

# Förord

Konventionerna för redovisning och beräkning av offentlig-finansiella effekter vid förändrade skatte- och avgiftsregler har under en följd av år utvecklats vid skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet. De har sin bakgrund i arbetet med 1990–91 års skattereform. Det stora antalet regelförändringar i reformen aktualiserade behovet av en enhetlig metodik för beräkning och redovisning av offentlig-finansiella effekter. Sedan dess har konventionerna successivt vidareutvecklats och preciserats.

Syftet med konventionerna är att åstadkomma en öppen och konsistent beräkning och redovisning av offentlig-finansiella effekter. Eftersom resultatet av beräkningarna utgör en väsentlig del av underlaget för beslut om olika åtgärder är det av vikt att de metoder och antaganden som ligger till grund för beräkningarna redovisas offentligt. Därför ges i denna publikation, fr.o.m. 1997, en beskrivning av gällande konventioner. Rapporten publiceras varje år i nära anslutning till överlämnandet av budgetpropositionen.

Rapporten vänder sig till ett flertal olika intressenter. I första hand är den avsedd som en handbok för tjänstemän inom Regeringskansliet, riksdagen och utredningsväsendet. Andra intressenter kan exempelvis vara de politiska partiernas utredningskanslier, enskilda riksdagsledamöter, olika intresseorganisationer samt massmedia. Beskrivningen av skatte- och avgiftssystemet har gjorts med syfte att ge läsaren en inblick i gällande regler. Rapporten ska dock inte användas som referenskälla när det gäller skatte- och avgiftssystemets mer exakta juridiska innebörd.

Det skattestatistiska grundmaterialet, de olika räkneexemplen och nyckeltalen har uppdaterats så att de avser år 2017. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2017, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i budgetpropositionen för 2017 antas av riksdagen. I en bilaga i Beräkningskonventioner 2017 finns en sammanställning av aktuella skattebaser och skattesatser.

Beräkningskonventioner 2017 har skrivits av handläggarna vid skatteekonomiska enheten i Finansdepartementet. Vi tar tacksamt

emot synpunkter på rapporten. Dessa lämnas till ansvarig handläggare enligt förteckningen på kontaktpersoner.

Stockholm den 27 september 2016

Bo Stoltz

Mats-Olof Hansson

# Kontaktpersoner

<b>Direkt skatt på förvärvsinkomster</b>	Lars Lindvall	08-405 84 44
	Maria Gustafsson	08-405 32 16
	Peter Höglund	08-405 17 11
	Malin Persson	08-405 44 20
<b>Skatt på kapital</b>	Andreas Högberg	08-405 90 88
	Christian Thomann	08-405 13 36
	Peter Höglund	08-405 17 11
	Pardis Nabavi	08-405 34 15
<b>Företagsbeskattning</b>	Christian Thomann	08-405 13 36
	Andreas Högberg	08-405 90 88
	Pardis Nabavi	08-405 34 15
	Peter Brose	08-405 13 52
<b>Socialavgifter och löneskatter</b>	Lars Lindvall	08-405 84 44
	Maria Gustafsson	08-405 32 16
	Malin Persson	08-405 44 20
	Peter Höglund	08-405 17 11
<b>Mervärdesskatt</b>	Jan-Olof Lidström	08-405 17 60
	Raisa Gunnarsson	08-405 82 43

## **Punktskatter**

<i>Alkohol- och tobaksskatt</i>	Raisa Gunnarsson	08-405 82 43
	Jan-Olof Lidström	08-405 17 60
<i>Energi-, miljö- och fordonskatter</i>	Viktor Gunnarsson	08-405 41 57
	Stina Gustafsson	08-405 42 54
	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Mats-Olof Hansson	08-405 29 77
<i>Övriga punktskatter</i>	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Peter Höglund	08-405 17 11
<b>Långsiktiga effektberäkningar</b>	Maria Gustafsson	08-405 32 16
	Malin Persson	08-405 44 20
<b>Finansdepartementet, växel</b>		08-405 10 00

# Innehåll

<b>Ordlista.....</b>	<b>19</b>
<b>1 Introduktion till beräkningskonventionerna.....</b>	<b>25</b>
1.1 Offentligfinansiella effekter .....	26
1.2 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad .....	30
1.3 Vissa överväganden vid beräkningar .....	30
1.4 Den offentliga sektorns olika delar och hur de beaktas i beräkningskonventionerna .....	33
1.5 Sammanfattning - Att använda och tolka beräknings- konventionerna .....	34
<b>2 Beräkningar av olika effekter och mått på skatteuttag ....</b>	<b>37</b>
2.1 Ekonomiska utgångspunkter inför beräkningar .....	37
2.2 Indirekta effekter .....	38
2.2.1 Övervältring .....	39
2.2.2 KPI-effekten: offentligfinansiella effekter av en förändrad prisnivå .....	43
2.3 Varaktig effekt.....	49
2.4 Val av diskonteringsränta m.m.....	54
2.5 Allmänt om olika mått på skatteuttag .....	58
2.6 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2017.....	60

<b>3</b>	<b>Direkt skatt på förvärvsinkomster</b> .....	<b>63</b>
3.1	Beskattningsbar förvärvsinkomst.....	65
3.2	Kommunal inkomstskatt .....	66
3.3	Statlig inkomstskatt .....	67
3.4	Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre.....	68
3.5	Den allmänna pensionsavgiften.....	71
3.6	Skattereduktioner.....	73
3.6.1	Skattereduktion för arbetsinkomster – jobbskatteavdraget .....	74
3.6.2	ROT- och RUT-avdrag .....	77
3.6.3	Övriga skattereduktioner under inkomsttitel direkta skatter på arbete .....	79
3.7	Avdrag för kostnader i tjänst.....	80
3.7.1	Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats.....	80
3.8	Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden.....	82
<b>4</b>	<b>Skatt på kapital</b> .....	<b>85</b>
4.1	Beskattning av kapitalinkomst .....	86
4.2	Inkomster från fåmansföretag .....	91
4.3	Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder.....	93
4.4	Avkastningsskatt .....	94
4.5	Investeringsparkonto.....	100
4.6	Investeraravdrag .....	102
4.7	Fastighetsavgift och fastighetsskatt .....	102
<b>5</b>	<b>Företagsbeskattning</b> .....	<b>109</b>
5.1	Kort beskrivning av databasen FRIDA.....	110
5.2	Allmänna principer.....	110



5.3	Aktiebolag .....	112
5.4	Fåmansföretag.....	119
5.5	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen: beräkning av självfinansieringsgraden .....	120
5.6	Ekonomiska föreningar .....	125
5.7	Bostadsrättsföreningar.....	127
5.8	Enskild näringsverksamhet.....	129
5.9	Handelsbolag och kommanditbolag .....	134
5.10	EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier .....	137
5.11	Enkelt bolag och partrederi.....	139
5.12	Koncerner.....	140
5.13	Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder .....	142
5.14	Internationell företagsbeskattning.....	143
<b>6</b>	<b>Socialavgifter och löneskatter .....</b>	<b>145</b>
6.1	Arbetsgivaravgifter .....	147
6.2	Egenavgifter.....	155
6.3	Särskild löneskatt .....	158
<b>7</b>	<b>Mervärdesskatt.....</b>	<b>165</b>
7.1	Breddad skattebas för mervärdesskatt.....	172
7.2	Kommunsektorn .....	177
7.3	Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar: beräkning av självfinansieringsgraden .....	178

<b>8</b>	<b>Punktskatter .....</b>	<b>181</b>
8.1	Alkoholskatt .....	182
8.2	Tobaksskatt.....	188
8.3	Energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter .....	191
8.4	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten.....	210
8.5	Övriga punktskatter.....	211
	Bilaga Prognoser på skattebaser och skattesatser för inkomståret 2017.....	215
	<b>Register .....</b>	<b>217</b>

# Tabeller

Tabell 1.1	Vissa åtgärder ur tabell 6.13 i budgetpropositionen för 2017, volym 1 .....	27
Tabell 1.2	Mall för redovisning av periodiserade offentligfinansiella effekter av regeländringar i beräkningskonventionerna .....	34
Tabell 2.1	Övervärtringsprofil vid förändrade <sup>1)</sup> arbetsgivaravgifter .....	42
Tabell 2.2	Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2017 .....	47
Tabell 2.3	Svenska räntor och inflation, årsgenomsnitt .....	55
Tabell 2.4	Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2017 .....	61
Tabell 3.1	Skatteunderlag och skatteintäkter från kommunal inkomstskatt 2013–2017 .....	67
Tabell 3.2	Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (fastställd inkomst) i kronor .....	68
Tabell 3.3	Skatteunderlag och skatteintäkter från statlig inkomstskatt 2013–2017 .....	68

Tabell 3.4	Grundavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.....	69
Tabell 3.5	Grundavdraget 2017 för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år.....	69
Tabell 3.6	Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång.....	70
Tabell 3.7	Förhöjt grundavdrag 2017 för personer som fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år.....	70
Tabell 3.8	Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften 2013–2017 .....	72
Tabell 3.9	Skattereduktioner under inkomsttitel direkt skatt på arbete, 2013–2017 .....	73
Tabell 3.10	Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång .....	75
Tabell 3.11	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång, kronor per år.....	77
Tabell 3.12	Yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt offentligfinansiell kostnad, 2013–2017 .....	81
Tabell 4.1	Intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning .....	90
Tabell 4.2	Investmentföretags samt värdepappers- och specialfonders innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats .....	94
Tabell 4.3	Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter .....	96

Tabell 4.4	Antagen övervärtringsprofil vid en höjning av avkastningsskatten på det kollektiva pensionskapitalet (andelar i procent av bruttoeffekten).....	97
Tabell 4.5	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet — privat pensionssparande.....	99
Tabell 4.6	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet — tjänstepensioner .....	100
Tabell 4.7	Investeringsparkonto.....	102
Tabell 4.8	Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter .....	106
Tabell 5.1	Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer 2013–2017 .....	112
Tabell 5.2	Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktiebolag 2011–2014.....	116
Tabell 5.3	Offentligfinansiell kostnad av sänkt bolagsskatt med en procentenhet.....	118
Tabell 5.4	Långsiktig effekt på bolagsskattebasen vid en procentenhets sänkning av bolagsskattesatsen.....	124
Tabell 5.5	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från ekonomiska föreningar (exkl. bostadsrättsföreningar) 2011–2014.....	126
Tabell 5.6	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från bostadsrättsföreningar 2011–2014.....	128
Tabell 5.7	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2011–2014.....	132
Tabell 5.8	Offentligfinansiell effekt för sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet.....	133

Tabell 5.9	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2011–2014.....	137
Tabell 6.1	Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2017 .....	146
Tabell 6.2	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift 2013–2017 .....	148
Tabell 6.3	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Ingen övervältring.....	153
Tabell 6.4	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Övervältring enligt profil. ....	154
Tabell 6.5	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift 2013–2017.....	156
Tabell 6.6	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter.....	158
Tabell 6.7	Skattesats och skattebaser för särskild löneskatt fördelat på juridiska och fysiska personer 2013–2017 ....	160
Tabell 6.8	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer .....	162
Tabell 6.9	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer .....	163
Tabell 7.1	Baser för mervärdesskatt 2013–2017 .....	168
Tabell 7.2	Vissa skattebaser för privat konsumtion uppdelade på mervärdesskattesatserna 25, 12 och 6 procent 2017 .....	169
Tabell 7.3	Höjd mervärdesskatt på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet .....	172

Tabell 7.4	Breddad skattebas för mervärdesskatt.....	177
Tabell 8.1	Skattesatser för alkoholdrycker 2013–2017 .....	183
Tabell 8.2	Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2013–2017.....	184
Tabell 8.3	Höjd punktskatt på öl från 2,02 till 2,12 kronor per volymprocent alkohol och liter .....	187
Tabell 8.4	Skattesatser tobak 2013–2017.....	189
Tabell 8.5	Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2013–2017.....	190
Tabell 8.6	Skattesatser energirelaterade 2013–2017.....	198
Tabell 8.7	Skattesatser andra miljörelaterade skatter 2013–2017 .....	199
Tabell 8.8	Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2013–2017 .....	200
Tabell 8.9	Vissa skattebaser för energi 2013–2017.....	201
Tabell 8.10	Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2013–2017.....	202
Tabell 8.11	Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn 2015 .....	203
Tabell 8.12	Övervältring på lönesumman, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en höjning av en energi eller miljöskatt.....	204
Tabell 8.13	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin.....	209
Tabell 8.14	Intäkter från övriga punktskatter 2013–2017 .....	213





# Exempel

Exempel 2.1	Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (utan indirekta effekter).....	52
Exempel 2.2	Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (med indirekta effekter) .....	53
Exempel 2.3	Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad.....	57
Exempel 3.1	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.....	76
Exempel 3.2	Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång .....	77
Exempel 3.3	Beräkning av ROT- och RUT-avdraget när utförare är godkänd för F-skatt.....	78
Exempel 3.4	Beräkning av RUT-avdraget när utförare är privatperson.....	79
Exempel 4.1	Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet .....	97
Exempel 5.1	Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet.....	117
Exempel 5.2	Sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet .....	132
Exempel 6.1	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter.....	151

Exempel 6.2	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter.....	157
Exempel 6.3	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer .....	160
Exempel 6.4	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer .....	161
Exempel 7.1	Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet .....	171
Exempel 7.2	Breddad skattebas för mervärdesskatt .....	176
Exempel 8.1	Höjd punktskatt på öl med 5 procent, från 2,02 till 2,12 kronor per volymprocent alkohol och liter.....	186
Exempel 8.2	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin .....	206

# Ordlista

Beteendeeffekt:	Avser den effekt när erbjudna och efterfrågade kvantiteter förändras vid en skatteåtgärd.
Bruttoeffekt:	Beskriver den direkta effekten på intäkterna från den skatt- eller avgift som regeländringen avser.
Brytpunkt:	Den nedre och övre brytpunkten avser gränserna för uttag av statlig inkomstskatt på 20 respektive 25 procent i termer av fastställd förvärvsinkomst, dvs. före grundavdrag och sjöinkomstavdrag, jämför skiktgräns.
Direkta skatter:	Skatter för vilka skattesubjektet kan antas sammanfalla med skatteobjektet, dvs. skatter som inte övervältras på andra aktörer än den skattskyldige.
Diskonteringsränta:	Ränta som används vid nuvärdesberäkning.
Effektiv skatt:	Det faktiska skatteuttaget i förhållande till den sanna ekonomiska inkomst som skatten avser.
Fasta priser:	Värdering till fasta priser avser att värdera till ett visst års prisnivå.
Finansiella sparandet:	Uttrycker skillnaden mellan offentliga sektorns inkomster och utgifter.
Formell skatt:	Den skatt som formellt, dvs. enligt lag, ska betalas in.

Genomsnittlig skatt:	Andelen av den totala inkomsten som betalas i skatt. Relevant för individers beslut om arbetsmarknadsdeltagande och företags etableringsbeslut.
Indirekt effekt:	Den effekt som kan uppstå när en skatteåtgärd påverkar andra skattebaser eller utgifter än den som regeländringen initialt var avsedd att påverka.
Indirekta skatter:	Sådana skatter där skatteobjektet kan antas avvika från skattesubjektet.
Kassamässig redovisning:	Inkomsten redovisas det år skatten betalas in.
KPI-effekt:	Många offentliga utgifter och intäkter är kopplade till den rådande eller historiska prisnivån. KPI-effekten fångar den offentligfinansiella effekten av en ändrad allmän prisnivå ikraftträdandeåret till följd av skatteförändringen.
Långsiktig offentlig-finansiell effekt:	Den långsiktiga offentligfinansiella effekten avser den effekt som uppkommer när de olika skattebaserna och offentliga utgifterna anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin.
Marginalskatt:	Andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt, givet den inkomstnivå som ökningen utgår ifrån. Relevant för t.ex. individers beslut om antal arbetade timmar.

Nettoeffekt:	Den offentligfinansiella effekten när hänsyn tagits till indirekta effekter. Visar effekten på det finansiella sparandet ett visst år.
Offentligfinansiell effekt:	Avser finansiell effekt för hela offentliga sektorn dvs. staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn.
Periodiserad redovisning:	Skatteinbetalningen hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar oavsett när i tiden skatten faktiskt betalats in.
Prisbasbelopp:	Ett belopp som ska följa prisutvecklingen i samhället och fastställs varje år. Används bl.a. för att räkna fram förmåner och ersättningar.
Priskänslighet (priselasticitet):	Mått på förändrad efterfrågan eller utbud vid en prisförändring.
Självfinansieringsgrad:	En åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till den kortsiktiga nettoeffekten.
Skatteincidens:	En skattekostnads slutliga fördelning på olika skatteobjekt. I beräkningskonventionerna görs antaganden om hur skatteincidensen förändras över tid genom s.k. övervältringsprofiler. Se övervältring.
Skatteinkomst:	Inkomsten är kassamässig, dvs. den redovisas det år skatten faktiskt betalas in.
Skatteintäkt:	Intäkten är en periodiserad inkomst, dvs. den hänförs till det år då den skattepliktiga händelsen äger rum.

Skattekil:	Skattekilen utgör den andel av priset på en vara eller tjänst som går till skatter och avgifter (inkomstskatter, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt etc.). P.g.a. skattekilen uppkommer en skillnad mellan vad köparen av en vara eller tjänst betalar och vad den som utför tjänsten får behålla efter skatt.
Skattekvot:	De totala skatteintäkterna i förhållande till bruttonationalprodukten (BNP).
Skatteobjekt:	Den som faktiskt betalar skatten.
Skattesubjekt:	Den som är skattskyldig och formellt betalar in skatten.
Skiktgräns:	Den nedre och övre skiktgränsen avser gränserna för uttag av statlig inkomstskatt på 20 respektive 25 procent i termer av den beskattningsbara inkomsten, dvs. den fastställda förvärvsinkomsten minskat med grundavdrag och sjöinkomstavdrag, jämför med brytpunkt.
Uppbörd:	Skatter, avgifter och andra inkomster som överförs till respektive inkomstitel på statens budgets inkomstsida.
Varaktig effekt:	Beskriver offentligfinansiella effekten utan koppling till de offentliga finanserna ett visst år. Relevant mått om den offentligfinansiella effekten varierar över tiden eller är tillfällig.

Övervärlring: En ändrad skattekostnad för den som formellt betalar en skatt (skattesubjektet) kan i många fall helt eller delvis vältras över på andra aktörer (skatteobjektet). I beräkningskonventionerna tillämpas en viss tidsprofil för hur vissa skatter övervältras. Se även skatteincidens.





# 1 Introduktion till beräkningskonventionerna

Beräkningskonventioner 2017 beskriver konventionerna för beräkning och redovisning av offentligfinansiella effekter vid förändrade skatte- och avgiftsregler. Denna rapport innehåller också kortfattade beskrivningar av de mest centrala delarna i regelverken för olika skatter och avgifter samt uppgifter om skattebasernas storlek<sup>1</sup>. Syftet med rapporten är dels att öppet redovisa de metoder som tillämpas vid beräkning och redovisning av olika åtgärders offentligfinansiella effekter, dels att skapa förutsättningar för konsistenta och konsekventa beräkningar över tid. Rapporten kan i allt väsentligt betraktas som en handbok för hur offentligfinansiella effekter av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas och hur de redovisas.

Konventionerna som presenteras i denna rapport avser i första hand beräkningar av offentligfinansiella effekter av generella regeländringar. Vid selektiva åtgärder kan det i vissa fall vara motiverat att utgå från andra antaganden än de som redovisas här. Då andra antaganden görs än de som redovisas i beräkningskonventionerna bör detta redovisas. I beräkningskonventionerna beskrivs inte vilken inkomsttitel i statens budget en specifik skatt bokförs på. I stället hänvisas till Inkomstloggaren som årligen publiceras av Ekonomistyrningsverket och som redovisar samtliga inkomsttitlar i statens budget.<sup>2</sup>

Beräkningskonventioner 2017 har följande innehåll. Kapitel 1 ger en beskrivning av redovisningsbegrepp och vissa överväganden vid beräkningar. För den som har intresse eller behov av att gå djupare in i beräkningar av olika effekter finns i kapitel 2 en mer

---

<sup>1</sup> För mer detaljerade uppgifter avseende de totala skatteintäkternas storlek och fördelning, se Skatteverkets Skattestatistiska årsbok Skatter i Sverige, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se).

<sup>2</sup> Inkomstloggaren finns tillgänglig på Ekonomistyrningsverkets hemsida, [www.esv.se](http://www.esv.se).

detaljerad beskrivning. I kapitel 3-8 tillämpas konventionerna på enskilda skatter och avgifter.

## 1.1 Offentligfinansiella effekter

Redovisningen av offentligfinansiella effekter i denna rapport avser att följa strukturen i budgetpropositionen. Vid föreslagna förändringar av skatte- och avgiftsregler redovisas offentligfinansiella effekter enligt exempel i Tabell 1.1 nedan. Med den offentligfinansiella effekten avses effekten på den konsoliderade offentliga sektorn, dvs. effekten för staten, ålderspensionssystemet samt kommunsektorn (kommuner och landsting) sammantaget.<sup>3</sup>

För den offentliga sektorn har riksdagen beslutat om ett överskottsmål som innebär att det finansiella sparandet ska uppgå till 1 procent av BNP i genomsnitt över en konjunkturcykel. Den offentliga sektorns finansiella sparande är ett resultat av samtliga transaktioner som påverkar den offentliga sektorns finansiella förmögenhet, dvs. totala inkomster minus utgifter. För att riksdagen ska kunna ta ställning till hur varje enskilt förslag kan påverka den offentliga sektorns finansiella sparande redovisas offentligfinansiella effekter av varje förslag separat.

I Tabell 1.1 ges exempel på hur de offentligfinansiella effekterna av vissa skatteåtgärder redovisas.

---

<sup>3</sup> I beräkningskonventionerna används ibland uttrycket "offentlig sektor" som synonymt till "konsoliderad offentlig sektor", om inget annat anges.

**Tabell 1.1** Vissa åtgärder ur tabell 6.13 i budgetpropositionen för 2017, volym 1

Offentligfinansiella effekter av ändrade skatte- och avgiftsregler.  
Bruttoeffekt 2017, periodiserad nettoeffekt år 2017–2020 samt varaktig effekt. Miljarder kronor

Förslag i budgetpropositionen	Effekt från	Bruttoeffekt 2017	Nettoeffekt 2017	Nettoeffekt 2018	Nettoeffekt 2019	Nettoeffekt 2020	Varaktig effekt
Begränsad uppräknings av den övre skiktgränsen för statlig inkomstskatt	1/1 2017	0,13	0,13	0,13	0,13	0,13	0,13
Kemikalieskatt	1/7 2017	1,12	1,08	2,17	1,98	1,98	1,98
Sänkt mervärdesskatt på vissa reparationer	1/1 2017	-0,27	-0,27	-0,24	-0,24	-0,24	-0,24

Som framgår av Tabell 1.1 är det tre olika offentligfinansiella effekter som redovisas vid förslag om ändrade skatte- och avgiftsregler. Dessa är bruttoeffekten för ikraftträdandeåret (egentligen då skatteförändringen börjar tillämpas), nettoeffekterna för ikraftträdandeåret och tre år fram i tiden, samt den varaktiga effekten. Av dessa effekter är det nettoeffekten de första åren som bäst kan sägas visa hur det finansiella sparandet påverkas av ett förslag. De offentligfinansiella effekterna redovisas i miljarder kronor avrundat till två decimaler. Samtliga effekter beskrivs mer utförligt nedan.

### *Bruttoeffekt*

Redovisningen av de offentligfinansiella effekterna av en åtgärd utgår från åtgärdens direkta effekt på intäkterna från skatten i fråga. Den direkta effekten beräknas, i normalfallet, med utgångspunkt i en ekonomi med oförändrade skattebaser. Denna effekt betecknas åtgärdens *bruttoeffekt*. Referensalternativet vid tolkning av bruttoeffekten utgörs av förväntade offentliga inkomster och utgifter under ikraftträdandeåret i frånvaro av regeländringar. Beräkningen av bruttoeffekten är *partiell*, vilket betyder att den offentligfinansiella effekten beräknas separat för varje enskild åtgärd och antas inte påverka efterfrågad eller utbjuden kvantitet av varor (inklusive insatsvaror), tjänster och arbetskraft. Bruttoeffekten redovisas i *periodiserade* termer, vilket innebär att effekten hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffade oavsett

när uppbörden av skatten sker. Utifrån bruttoeffekten kan nettoeffekter för ikraftträdandeåret och tre år framåt samt den varaktiga effekten beräknas. För att effekterna av olika åtgärder ska kunna jämföras är det viktigt att beräkningarna har sin utgångspunkt i fasta priser och volymer. Med fasta priser avses prisnivån det år skatten förändras, vilket innebär att skatteförändringens påverkan på prisnivån beaktas. Med fasta volymer avses ikraftträdandeårets efterfrågade och utbudna kvantiteter av arbetskraft, varor och tjänster. I normalfallet innebär detta att ikraftträdandeårets prisnivå och volymer används för samtliga fyra år för vilka periodiserade nettoeffekter redovisas och för den varaktiga effekten.

### *Nettoeffekt*

Då *nettoeffekten* beaktar även de s.k. *indirekta effekter* som en åtgärd kan ge upphov till utöver den direkta effekten (bruttoeffekten) kan nettoeffekten anses ge en mer korrekt beskrivning av hur de offentliga finanserna förändras.

Indirekta effekter kan exempelvis uppstå om en regeländring ger upphov till förändringar i underlaget för en annan skatt eller utgift än den regeländringen initialt avsåg att påverka. Om t.ex. arbetsgivaravgifterna sänks förväntas kostnaderna minska för arbetsgivarna. Denna lägre kostnad antas övervältras så att den totala lönesumman ökar för löntagarna. En indirekt effekt uppkommer då skatteintäkter och offentliga utgifter som är knutna till den totala lönesumman påverkas av den sänkta arbetsgivaravgiften. Ett ytterligare exempel på en indirekt effekt är när en höjning av skatten på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer ger upphov till lägre vinster för företagen och därmed lägre intäkter från skatt på företagsvinst (bolagsskatten). Dessutom påverkar förändringar i den allmänna prisnivån olika offentliga utgifter som är knutna till förändringar i KPI och därmed ger de förändringarna upphov till en indirekt effekt. Beräkningen av de indirekta effekterna utgår dels från olika övervältringsantaganden, dels från olika nyckeltal, t.ex. KPI-effekten, och olika marginalskattesatser. Nyckeltalen uppdateras regelbundet och bygger på aggregerade data och på beräkningar baserade på mikrodata, se kapitel 2.

Skillnaden mellan brutto- och nettoeffekten är de indirekta effekterna. Således är även beräkningen av nettoeffekten partiell

och redovisas i periodiserade termer. Precis som för bruttoeffekten är referensalternativet vid tolkning av nettoeffekten förväntade offentliga inkomster och utgifter under ikraftträdandeåret i frånvaro av regeländringar.

Av störst vikt blir nettoeffekten kommande budgetår eftersom riksdagen beslutar om inkomstberäkningen för detta budgetår. Nettoeffekterna som redovisas för åren därefter är också av vikt bl.a. för att bedöma hur den offentliga sektorns finansiella sparande påverkas de kommande åren. Riksdagen godkänner även numera formellt preliminära inkomstberäkningar för andra och tredje budgetåret som riktlinje för regeringens budgetarbete.

De indirekta effekter som beaktas i beräkningskonventionerna redovisas i kapitel 2.

### *Varaktig effekt*

Den offentligfinansiella effekten av en regelförändring förväntas i vissa fall vara olika stor för olika budgetår. Detta kan bero dels på att åtgärden inte är permanent utan temporär, dels på att åtgärdens ekonomiska effekter inte får genomslag omedelbart, dels på att regelförändringen i vissa fall ger upphov till beteendeförändringar som i sin tur påverkar skattebasen (se avsnitt 1.3 nedan om beteendeffekter).

Eftersom åtgärder kan ha offentligfinansiella effekter som varierar över tiden redovisas även en *varaktig effekt*, utöver bruttoeffekt och de nettoeffekter som har redogjorts för i föregående avsnitt. Redovisningen av nettoeffekt och varaktig effekt fyller olika syften. Nettoeffekten visar hur det finansiella sparandet påverkas ett visst år medan den varaktiga effekten ger ett mått på den bestående årliga effekten utan koppling till de offentliga finanserna ett visst år. På så vis möjliggörs jämförelser mellan regelförändringar vars nettoeffekter är olika fördelade över tiden. En sådan jämförelse är speciellt motiverad vid temporära åtgärder. Enkelt uttryckt beräknas den varaktiga effekten baserat på nuvärdet av en åtgärds framtida nettoeffekter. Exakt hur beräkningen går till beskrivs i kapitel 2.

## 1.2 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad

Utöver bruttoeffekten, nettoeffekten och den varaktiga effekten kan även den s.k. *långsiktiga* offentligfinansiella effekten beräknas. Den långsiktiga offentligfinansiella effekten utgör ett kompletterande beslutsunderlag till de statistiskt beräknade offentligfinansiella effekterna. Den långsiktiga effekten avser den effekt som uppkommer när skattebaser och offentliga utgifter anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin efter det att efterfrågade och utbudna kvantiteter förändrat sig fullt ut till följd av regeländringen. Det kan ta olika lång tid för olika regeländringar att uppnå fullt genomslag. Om t.ex. koldioxidskatten höjs kommer, allt annat lika, efterfrågan på bränslesnålare bilar att öka. Det kommer dock ta tid innan bilparken, och därmed koldioxidutsläppen, når det nya långsiktiga läget.

Med långsiktiga effektberäkningar tas steg för att kunna genomföra en mer allmän analys av ekonomin jämfört med den partiella och statistiska analysen. Precis som för de ovan angivna offentligfinansiella effekterna är ikraftträdandeårets prisnivå utgångspunkten för beräkningen av den långsiktiga effekten.

Med hjälp av den långsiktiga offentligfinansiella effekten kan en åtgärds självfinansieringsgrad beräknas. Med självfinansieringsgrad avses en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till nettoeffekten. Ett exempel: Om en reform netto kostar 100 kronor införandeåret, men långsiktigt bedöms kosta 70 kronor (skatteintäkterna kan t.ex. ha ökat med 30 kronor på lång sikt p.g.a. reformen) så är självfinansieringsgraden 30 procent ( $30 \text{ procent} = 100 * (100 - 70 / 100)$ ).

Den långsiktiga effekten av en skatteförändring beräknas i första hand för större reformer och för reformer där man kan förvänta sig att den långsiktiga effekten avviker väsentligt från den kortsiktiga effekten.

## 1.3 Vissa överväganden vid beräkningar

### *Beteendeeffekter*

Beräkningarna av bruttoeffekten, nettoeffekten och den varaktiga effekten utgår vanligtvis från oförändrat beteende. Det vill säga beräkningarna bortser vanligtvis från eventuella beteendeeffekter

som kan påverka efterfrågade och utbudna kvantiteter. Generellt sett utgör dock de statiska beräkningarna en god approximation av åtgärdens offentligfinansiella effekt på kort eller medelfristig sikt. Genom att utgå från oförändrat beteende kan beräkningarna tendera att något överskatta de offentligfinansiella effekterna vid olika regeländringar, framför allt på längre sikt. Avseende exempelvis konsumtionsskatter tenderar överskattningen (underskattningen) vara högre (lägre) ju högre skatteinnehållet är på den vara eller tjänst skatteförändringen avser. I den mån beteendeffekterna motsvaras av substitution mellan olika varor och tjänster med liknande beskattning torde felskattningen vara begränsad.

Undantag från de statiska beräkningarna kan göras exempelvis om efterfrågad och utbudna kvantitet förväntas ändras i betydande utsträckning eller om substitution mot utländsk konsumtion förväntas ske i betydande utsträckning. Om skatteåtgärden i första hand inte har fiskala motiv utan i stället primärt syftar till att påverka beteenden finns större anledning att frångå de statiska beräkningarna.<sup>4</sup> Ett sådant undantag gäller effekterna av förändringar i punktskatterna på alkohol och tobak. Beräkningen av förändringar i alkohol- och tobaksskatterna tar hänsyn till beteendeförändringar i form av substitution mellan privatinförsel och inhemsk försäljning samtidigt som den totala konsumtionen av de respektive varorna hålls konstant.

Även om effekter på utbud och efterfrågan normalt sett inte beaktas i den offentligfinansiella beräkningen, speciellt inte på kort sikt, kan dessa effekter i stället uppmärksammas i den allmänna ekonomiska konsekvensanalys som genomförs som en del av beredningen av olika skatteåtgärder. Dessutom beaktas eventuella effekter på aktivitetsnivån i ekonomin samt utvecklingen av de olika skattebaserna i Finansdepartementets makroekonomiska analyser och prognoser. I de makroekonomiska analyserna och prognoserna görs en samlad bedömning av den aktuella skattepolitikens effekt på ekonomin, där effekter på t.ex. sysselsättning och sparande inkluderas.

Redovisningen av offentligfinansiella effekter ska vara så enkel och tydlig som möjligt. Huvudsyftet är dock att fånga åtgärders

---

<sup>4</sup> Auerbach, 2005 diskuterar beteendeffekter och deras konsekvenser för intäktsberäkningar. Auerbach, Alan, 2005, "Dynamic Scoring: An Introduction to the Issues", *American Economic Review*, 95, 421–425.

effekter på de offentliga finanserna, varför avsteg kan göras från de statiska beräkningarna om nödvändigt.

*Regeländringar vid osäkerhet i beräkningsunderlaget – exempelvis om regler som avser att motverka s.k. skatteplanering*

För flera regeländringar (t.ex. förändringar i bolagsskattesatsen eller i företagens avskrivningsregler) finns bra underlag för att göra offentligfinansiella beräkningar enligt beräkningskonventionerna. I andra fall är underlaget mer bristfälligt, vilket gör resultaten av beräkningarna osäkra. Detta är t.ex. vanligt när åtgärden syftar till att motverka avancerad skatteplanering.

Om underlag finns och informationen i övrigt bedöms som tillfredsställande görs en konventionell beräkning av den offentligfinansiella effekten. För de fall underlaget och övrig information om en viss åtgärd är bristfälligt är konventionen att göra en försiktig bedömning av den offentligfinansiella effekten, för att inte överskatta effekten. Vad gäller åtgärder som syftar till att motverka avancerad skatteplanering tas hänsyn till om det är möjligt för dem som använder sig av den metod för skatteplanering som stoppas att hitta andra sätt att kringgå regelverket för att minska skattebetalningarna, och vilka effekter detta får på skatteintäkterna.<sup>5</sup>

Åtgärderna bedöms från fall till fall, där tillgången till statistiskt underlag och tillförlitligheten i materialet avgör hur en bedömning eller beräkning av den offentligfinansiella effekten ska göras. När det statistiska underlaget är osäkert är det särskilt viktigt att redovisa motiven till bedömningen.

---

<sup>5</sup> Forskning om skatteplanering i bolagssektorn visar att skatteplanering är kostsam och att åtgärder som motverkar skatteplanering kan förväntas leda till basbreddningar. Se t. ex. Kim, J. B., Li, Y, och Zhang, L, 2011, "Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis", *Journal of Financial Economics*, 100(3), 639–662, Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T., och Shroff, N., 2013, "Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field" *The Accounting Review*, 89(3), 991–1023, Hasan, I, Hoi, C. K. S., Wu, Q, och Zhang, H, 2014, "Beauty is in the eye of the beholder: The effect of corporate tax avoidance on the cost of bank loans", *Journal of Financial Economics*, 113(1), 109–130.



### Statligt ägande

Under vissa omständigheter bör statligt ägande beaktas vid beräkning av en åtgärds offentligfinansiella effekter. Om det finns starka skäl att förvänta sig att en förändring i beskattningen inte övervältras på konsumenterna bör den offentligfinansiella effekten justeras för åtgärdens förväntade effekt på de statligt ägda företagens resultat. Om exempelvis skatten på termisk effekt i kärnkraftverk förändras bör statens ägande av Vattenfall m.m. beaktas i beräkningen av den offentligfinansiella effekten. Utdelningen till staten antas påverkas i motsvarande utsträckning som skatten förändras. Om exempelvis skatten på termisk effekt i kärnkraftverk höjs för ett statligt ägt bolag bedöms utdelningen minska i motsvarande utsträckning. För den del av regeländringen som påverkar ett statligt ägt företags resultat bedöms därav den offentligfinansiella effekten vara noll. I beräkningen antas därmed implicit att det statligt ägda företags utdelning är större än de ökade kostnaderna som följer av en eventuell skattehöjning.

## 1.4 Den offentliga sektorns olika delar och hur de beaktas i beräkningskonventionerna

I beräkningskonventionerna redovisas effekter för staten, kommunsektorn och ålderspensionssystemet. Däremot särredovisas inte effekterna för kommuner och landsting. Effekterna för de olika delarna av den offentliga sektorn ger sammantaget åtgärdens offentligfinansiella nettoeffekt.

Vid ändrade skatte- och avgiftsregler är den offentligfinansiella effekten av störst betydelse, men även effekterna på de olika delarna av den konsoliderade offentliga sektorn, dvs. staten, ålderspensionssystemet samt kommunsektorn, är av intresse. Effekterna för *staten* är bland annat av intresse för riksdagen. Dessa effekter inkluderas i beräkning av inkomsterna i statens budget som riksdagen beslutar om. *Ålderspensionssystemet* är av betydelse främst av finansiella skäl, dvs. i hur stor utsträckning den ska finansieras vid sidan av statens budget. Redovisningen av effekten för *kommunsektorn* är viktig för relationen mellan stat och kommun och ger bl.a. underlag för beslut om eventuell reglering mellan dessa.

Även om en aktuell regeländring i ett första steg endast berör en del av den offentliga sektorn kan de andra delsektorerna påverkas

genom indirekta effekter. Exempelvis ger en förändring i den statliga mervärdesskatten även upphov till indirekta effekter på de offentliga finanserna via förändringar av prisbasbeloppet, som påverkar bl.a. skatteskalor, statliga transfereringar och vissa punkt-skatter.

Mallen för hur offentligfinansiella effekter redovisas i kapitel 3–8 återfinns i tabell 1.2 nedan.

**Tabell 1.2 Mall för redovisning av periodiserade offentligfinansiella effekter av regeländringar i beräkningskonventionerna**

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
Nettoeffekter, År	2017	2018	2019	2020	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>					
<i>Summa intäkter</i>					
<i>Summa kostnader</i>					
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>					
<i>Summa intäkter</i>					
<i>Summa kostnader</i>					
<b>C. Staten</b>					
Direkta skatter på arbete					
Indirekta skatter på arbete					
Skatt på kapital					
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
<i>Summa intäkter</i>					
Utgiftsområde					
<i>Summa kostnader</i>					
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>					

## 1.5 Sammanfattning - Att använda och tolka beräkningskonventionerna

Utgångspunkten är att de offentligfinansiella effekterna beräknas separat för varje enskild åtgärd, dvs. beräkningarna är partiella och antas inte påverka efterfrågad eller utbudnen kvantitet av varor (inklusive insatsvaror), tjänster och arbetskraft. Därmed beaktas inte heller eventuella effekter på aktivitetsnivån i ekonomin. Sådana förändringar i ekonomin beaktas i stället i Finansdepartementets makroekonomiska analyser och prognoser. I de makroekonomiska

analyserna och prognoserna görs en samlad bedömning av den aktuella skattepolitikens effekt på ekonomin, där effekter på t.ex. sysselsättning och sparande inkluderas.

I rutan nedan sammanfattas utgångspunkterna för redovisningen av de offentligfinansiella effekterna vid ändrade skatte- och avgiftsregler.

Redovisning av de offentligfinansiella effekterna av förändringar i skatte- och avgiftsreglerna görs:

- För bruttoeffekten utan hänsyn tagen till indirekta effekter, för nettoeffekten under de fyra första åren fr.om. året för ikraftträdande, samt för den varaktiga effekten.
- Periodiserat.
- I ikraftträdandeårets prisnivå och volymer.
- För staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn, dvs. för hela den offentliga sektorn.
- Vanligtvis i en analys där varje åtgärd beräknas separat och inte påverkar beteenden och därmed erbjudna eller efterfrågade kvantiteter.
- I vissa fall för långsiktiga effekter. Där tillåts att erbjudna och efterfrågade kvantiteter ändras till följd av ändrat beteende.

I kapitel 3–8 beskrivs hur konventionerna tillämpas på enskilda skatter och avgifter, med exempel på beräkningar av offentligfinansiella effekter. I vissa fall kan relationerna i exemplen användas som nyckeltal vid beräkning av alternativa åtgärder förutsatt att det handlar om enkla upp- eller nedskalningar i förhållande till de presenterade exemplen. Nyckeltal bör dock användas med försiktighet, eftersom komplexiteten i regelsystemet kan medföra olika effekter för relativt likartade åtgärder.



## 2 Beräkningar av olika effekter och mått på skatteuttag

I detta kapitel redogörs mer ingående för övergripande konventioner för beräkningar av t.ex. indirekta effekter och varaktig effekter. I kapitlet beskrivs även de ställningstaganden som görs avseende övervältringsmekanismer då skattekostnaden i vissa fall via övervältring fördelar sig på vinster, löner och priser för företagen. I detta kapitel anges också vilka diskonteringsräntor som används vid nuvärdesberäkningar. Kapitlet avslutas med en diskussion om olika mått på skatteuttag och en redovisning av de marginalsattesatser som används för vissa offentligfinansiella beräkningar.

### 2.1 Ekonomiska utgångspunkter inför beräkningar

Den svenska ekonomin är öppen gentemot omvärlden, vilket innebär att varor, tjänster och kapital rör sig mer eller mindre fritt över gränserna. Sverige antas i beräkningskonventionerna vara en liten öppen ekonomi, vilket kan vara en god approximation av verkliga förhållanden. I en liten öppen ekonomi antas räntan och det avkastningskrav som långsiktigt ställs på investeringar i Sverige bestämmas på den internationella kapitalmarknaden. För varor och tjänster som handlas internationellt antas att producentpriserna (dvs. priserna före mervärdesskatt och eventuella punktskatter) är givna. Även för områden där det inte kan antas råda fullständig internationell konkurrens antas producentpriserna vara givna, vilket snarast motiveras av bristen på mer detaljerad empirisk information om hur skatter övervältras. Den praktiska innebörden av detta antagande är att förändringar i mervärdesskatt och punktskatter, skatter på varor och tjänster som används för slutlig konsumtion, helt och hållet övervältras på konsumentpriserna.

Antagandet om givna priser och fria kapitalrörelser innebär på lång sikt att företagsskatter och skatter på andra produktionsfaktorer och insatsvaror, t.ex. arbete och energi, inte övervältras på vinst och pris. Direkta skatter på produktionsfaktorn arbete bärs på lång sikt av arbetskraften genom lägre löner efter skatt. Detta gäller också skatter på övriga insatsfaktorer som används i produktionen av varor och tjänster som handlas internationellt.

Skatter på insatsfaktorer för företag fungerar därmed som implicita skatter på arbete. Anpassningstiderna kan dock vara långa. För effekter på kort- och medelfristig sikt, såsom det fyraårsperspektiv som redovisningen av offentligfinansiella effekter i allmänhet avser, blir det därför nödvändigt att precisera hur snabbt och på vilket sätt anpassningen sker. Utgångspunkten för att göra beräkningar utifrån anpassningstiden är att fastslå mekanismer om hur skattekostnaden (eller lättningen) via övervältring fördelar sig på vinst-, löneutrymme och priser för företagen på kort- och medelfristig sikt. Fördelningen av denna skattekostnad (eller lättning) antas dock inte påverka efterfrågad och utbjuden kvantitet. Aktivitetsnivån i ekonomin antas inte heller påverkas. Hur denna skatteförändring fördelar sig påverkar dock den offentligfinansiella effekten genom att olika skattebaser beskattas på olika sätt. I avsnitt 2.2.1 redogörs för de övervältringsantaganden som används vid beräkningar av ändrade arbetsgivaravgifter.

## 2.2 Indirekta effekter

För att erhålla en skatteåtgärds nettoeffekt, dvs. åtgärdens påverkan på det finansiella sparandet, behöver indirekta effekter beaktas. Bruttoeffekten beskriver den beräknade förändringen i intäkterna från den skatt regeländringen avser. Till följd av regeländringen kan indirekta effekter på andra skattebaser eller offentliga utgifter uppstå. De indirekta effekterna utgör skillnaden mellan bruttoeffekt och nettoeffekt, se avsnitt 1.1. För att indirekta effekter ska kunna beräknas görs antaganden om hur skattekostnaden övervältras. Gränsdragningen när övervältring uppkommer eller inte är svår<sup>6</sup>. I beräkningskonventionerna antas övervältring förekomma för indirekta skatter, för vilka skatte-

---

<sup>6</sup> Hur olika skatter faktiskt övervältras är en empirisk fråga och beror på elasticiteter för utbud och efterfrågan.

objektet kan antas avvika från den skattskyldige. Till de indirekta skatterna hör mervärdesskatt, punktskatter och delvis socialavgifter. För direkta skatter, där skatteobjektet kan antas sammanfalla med den skattskyldige<sup>7</sup>, är huvudprincipen att skatten inte övervältras. Till de direkta skatterna hör skatter på arbetsinkomster, kapitalinkomster och näringsinkomster.<sup>8</sup> Vissa undantag från denna huvudprincip görs dock. Exempelvis beräknas indirekta effekter för egenavgifter och förändrad fastighetsavgift på lägenheter.

I detta avsnitt redovisas de generella antaganden som ligger till grund för beräkningar av indirekta effekter. Till denna redogörelse hör dels den övervältringsprofil som antas för arbetsgivaravgifter och andra skatter som utgår på insatsfaktorer, dels skatteförändringens mer direkta påverkan på andra skatteintäkter, dels skatternas påverkan på den allmänna prisnivån. Det senare ger upphov till ett nivåskifte i konsumentprisindex, KPI, vilket påverkar inkomstskatteskalen och ett flertal offentliga utgifter som är knutna till KPI.

I huvudsak beräknas de indirekta offentligfinansiella effekterna när:

- Skatteändringen övervältras på löner, vinster och/eller priser.
- En punktskatteändring medför en mervärdesskatteeffekt.
- Skatteändringen påverkar konsumentprisindex.

### 2.2.1 Övervältring

#### *Övervältring av skattekostnad för företag<sup>9</sup>*

I delavsnittet redovisas de antaganden som för en given förändring av arbetsgivaravgifterna leder till en viss övervältringsprofil. Profilen används för beräkning av de offentligfinansiella effekterna de fem första åren. Samma profil används också vid förändringar av

<sup>7</sup> Här bortses från uppbördsförfarandet, dvs. det förhållandet att stora delar av inkomstskatten på förvärvsinkomster, men även skatten på personliga kapitalinkomster, uppbärs genom ett system med "preliminärskatter". Detta innebär att företag och banker tekniskt sett betalar in skatten för den skattskyldige. Förutom förenklingsvinster bidrar detta förfarande till att säkerställa uppbörden av debiterade skatter. För skattebördans fördelning i ekonomisk mening betyder emellertid inte detta någonting.

<sup>8</sup> Indelningen i direkta och indirekta skatter är i linje med den som t.ex. OECD använder.

<sup>9</sup> Avsnittet exemplifierar med en skattekostnad, men motsvarande resonemang kan föras för en skattelättnad.

vissa energi- och miljöskatter för företagen samt vid förändrad avkastningsskatt. Vid beräkningen av denna övervältringsprofil antas att en skatte- eller avgiftsförändring helt och hållet övervältras på lönerna på lång sikt.

Det inledande antagandet om att efterfrågade och utbudna kvantiteter inte tilläts ändras vid en skatteförändring innefattar även ett antagande om ett fullständigt inelastiskt arbetsutbud. Antagandet om inelastiskt arbetsutbud leder till att sysselsättningsnivån inte förändras om lönekostnaderna förändras. Således leder höjda arbetsgivaravgifter till en ökad lönekostnad för företagen, vilket de kompenserar sig för genom en lägre lönenivå för löntagarna. Av dessa antaganden följer att en förändring av lönekostnaden för företagen, genom en förändring av arbetsgivaravgifterna inte påverkar företagets resultat på lång sikt. Stöd för detta antagande finns i empiriska studier av bl.a. Gruber och Krueger (1991) och Tyrväinen (1995)<sup>10</sup>. Dessa studier drar slutsatsen att socialavgiftsförändringar slutligen fullständigt övervältras på företagets lönekostnader. Detta får även stöd av Fullerton och Metcalf (2002)<sup>11</sup>.

För beräkningen av offentligfinansiella effekter för enskilda år krävs en tidsprofil för anpassningen till fullständig övervältring på lönekostnaden. Som utgångspunkt krävs en funktion som beskriver hur förändringen av socialavgifterna påverkar lönekostnader (företagens lönesumma plus arbetsgivaravgifter), vinster och priser.

En enkel vinstfunktion för ett företag kan skrivas som:

$$(1) \quad \Pi = R - W - T,$$

där  $\Pi$  är företagets vinst,  $R$  är företagets intäkter ( $R=pq$ , dvs. pris gånger såld kvantitet),  $W$  företagets lönesumma och  $T$  arbetsgivaravgifterna som företaget betalar. Förändringen av denna funktion mellan tidpunkt 0 och 1 kan skrivas som

$$(2) \quad \Pi_1 - \Pi_0 = (R_1 - R_0) - (W_1 - W_0) - (T_1 - T_0),$$

<sup>10</sup> Gruber and Krueger, 1991, "The Incidence of Mandated Employer-Provided Insurance: Lessons for Workers Compensation Insurance", *Tax Policy and the Economy* vol 5; Tyrväinen, 1995, "Real Wage Resistance and Unemployment: Multivariate Analysis of Cointegrating Relations in 10 OECD Countries", *OECD Jobs Study Working Papers* nr 10.

<sup>11</sup> Fullerton and Metcalf, 2002, "Tax Incidence", *Handbook of Public Economics* vol 4.



vilket med hjälp av symbolen  $\Delta$  kan skrivas om till

$$(3) \quad \Delta\Pi = \Delta R - \Delta W - \Delta T.$$

Företagets arbetsgivaravgifter  $T$  är en funktion av avgiftssatsen  $\tau$  och lönesumman  $W$ ,  $T = \tau W$ . Således är förändringen av arbetsgivaravgifterna lika med

$$(4) \quad \Delta T = \tau_1 \Delta W + W_0 \Delta \tau,$$

där  $\tau_1$  anger den nya nivån för avgiftssatsen.

Om detta uttryck sätts in i (3) och förenklas erhålls följande uttryck:

$$(5) \quad W_0 \Delta \tau = -(1 + \tau_1) \Delta W + \Delta R - \Delta \Pi$$

Vänsterledet i uttryck (5) visar företagets ökade kostnader till följd av höjda arbetsgivaravgifter vid en oförändrad lönesumma. Högerledet visar att den ökade kostnaden kan reduceras helt eller delvis genom att sänka lönesumman eller höja intäkterna. Eftersom en utgångspunkt i beräkningskonventionerna är att kvantiteter inte påverkas av förändrade skatteregler (se avsnitt 1.3) är det priserna i intäktsfunktionen,  $R = pq$ , som justeras då arbetsgivaravgifterna förändras. Om inte lönesumman och priser justeras tillräckligt resulterar den ökade kostnaden för arbetsgivaravgifter i lägre vinster för företaget. Divideras uttryck (5) med  $W_0 \Delta \tau$  erhålls:

$$(6) \quad 1 = \alpha_w + \alpha_R + \alpha_{\Pi},$$

$$\text{där } \alpha_w = -\frac{\frac{\Delta W}{W_0}}{\frac{\Delta \tau}{(1 + \tau_1)}}, \quad \alpha_R = \frac{\Delta R}{W_0 \Delta \tau} \quad \text{och} \quad \alpha_{\Pi} = -\frac{\Delta \Pi}{W_0 \Delta \tau}$$

$\alpha_w$  är andelen av en förändrad arbetsgivaravgift som övervältras på arbetsgivarens lönekostnad,  $\alpha_R$  är andelen som övervältras på priserna (och därmed intäkterna), och  $\alpha_{\Pi}$  är andelen som

övervältras på vinsterna. Frågan är hur stora de olika andelarna är och hur de utvecklas över tiden.

I Tyrväinens studie beräknas en förändrad arbetsgivaravgift i Sverige nästan omedelbart övervältras på arbetskraftskostnaden. Detta beror enligt Tyrväinen på den centraliserade lönebildningen. Dock har den svenska lönebildningen under senare år gått mot att bli mer decentraliserad. Holmlund (1983)<sup>12</sup> estimerar  $\alpha_w$  med data från perioden 1955 till 1979 till 50 procent redan under det första året. Bennmarker m.fl. (2008)<sup>13</sup> studerar effekterna av den regionala socialavgiftsnedläggningen i Stödområde A. Resultaten indikerar en löneövervältring på i genomsnitt 25 procent per år de första tre åren. Korkeamäki och Uusitalo (2008)<sup>14</sup> studerar de regionala nedläggningar av socialavgifterna i norra Finland och deras resultat indikerar en löneövervältring i servicesektorn det första året på 60 procent. Med utgångspunkt från detta antas i beräkningskonventionerna att en 50-procentig övervältring på lönekostnaden sker under det första året efter en förändring av arbetsgivaravgifterna. Därefter antas en succesiv anpassning till fullständig övervältring på lönekostnaderna.

Den del av avgiftsförändringen som inte övervältras på lönekostnaden antas, i brist på relevanta empiriska studier, fördelas lika mellan vinster och priser. De andelar av arbetsgivaravgifterna som under ikraftträdandeåret för avgiftsförändringen (år  $t$ ) och fyra år framåt antas övervältras på lönekostnader, vinster respektive priser redovisas i Tabell 2.1.

**Tabell 2.1 Övervältringsprofil vid förändrade<sup>1)</sup> arbetsgivaravgifter**

Procent						
År	t	t+1	t+2	t+3	t+4	Lång sikt
Lönekostnader	50,00	75,00	87,50	93,75	96,88	100,00
Vinster	25,00	12,50	6,25	3,13	1,56	0,00
Priser	-25,00	-12,50	-6,25	-3,13	-1,56	0,00

1) I detta fall sänkta arbetsgivaravgifter.

<sup>12</sup> Holmlund, B, 1983, "Payroll Taxes and Wage Inflation: The Swedish Experience", *Scandinavian Journal of Economics* vol 85.

<sup>13</sup> Bennmarker, H, Mellander E och Öckert, B, 2008, "Är sänkta arbetsgivaravgifter ett effektivt sätt att öka sysselsättningen?", IFAU rapport 2008:16.

<sup>14</sup> Korkeamäki och Uusitalo, 2009, "Employment and wage effects of a payroll-tax cut – Evidence from a regional experiment", *International Tax and Public Finance*, 16, 753-772.

Förändringar i vissa av de energi- och miljöskatter som påverkar företagets produktionskostnader antas övervältras på samma sätt som en förändring i arbetsgivaravgifterna, se vidare om detta i avsnitt 8.3. Exempelvis leder en höjning av en energiskatt till att kostnaden för den aktuella insatsfaktorn stiger. Den ökade kostnaden övervältras successivt i en övervältringsprofilen motsvarande den som redovisas i Tabell 2.1. På lång sikt övervältras dock hela kostnaden på lönerna; löntagarna antas alltså till fullo bära kostnaden av den höjda energiskatten i form av lägre löner.

#### *Fullständig övervältring på priser för hushållen*

En indirekt effekt beräknas även när en punktskatteändring medför en mervärdesskatteeffekt. Ett exempel på en sådan effekt är när en höjd energiskatt på bensin höjer priset på bensin i motsvarande mån. Detta medför, förutom ökade intäkter från energiskatt på bensin, även ökade intäkter från mervärdesskatt. Mervärdesskatteeffekten uppstår när köparen är en privatperson. För företagen uppstår dock inte denna effekt eftersom de har rätt att dra av ingående mervärdesskatt (se vidare avsnitt 8.3).

Beräkningskonventionerna utgår från att hushållens reala efterfrågan är konstant på aggregerad nivå. Priset före skatt antas även vara oförändrat. Detta innebär att en förändring av punktskatter och mervärdesskatter antas övervältras helt på priset efter skatt på varor och tjänster. Konsumtionen av andra varor och tjänster påverkas inte av denna prisförändring. Således kommer exempelvis en höjning av en viss punktskatt eller mervärdesskatt att resultera i ett högre pris för den berörda varan. Till följd av detta antagande medför en höjning av punktskatten även högre mervärdesskatteintäkter.

Ett undantag från detta antagande om fullständig övervältring på priset är alkohol- och tobaksskatterna, se avsnitt 8.1–8.2.

### **2.2.2 KPI-effekten: offentligfinansiella effekter av en förändrad prisnivå**

Förändringar i indirekta skatter och fastighetsbeskattningen påverkar den allmänna prisnivån. Detta leder till förändringar i konsumentprisindex, KPI. Eftersom bland annat inkomstskatte-

skalan och ett flertal offentliga utgifter är knutna till KPI via olika index och basbelopp påverkas de offentliga finanserna indirekt av skatteförändringar via prishöjningar. För att få en rättvisande bild av en åtgärds inverkan på de offentliga finanserna måste denna indirekta effekt, KPI-effekten, beaktas. Då hänsyn tas till KPI-effekten, och andra eventuella indirekta effekter såsom effekter av övervältring och mervärdesskatteeffekten, fås nettoeffekten. Denna är oftast mindre än bruttoeffekten. KPI-effekten på de offentliga finanserna sker med en fördröjning.

Följande exempel kan illustrera sambandet: en höjning av mervärdesskatten leder till att mervärdesskatteintäkterna ökar. Denna direkta intäktsökning utgör åtgärdens bruttoeffekt. Skattehöjningen medför också att prisnivån och därmed även KPI höjs. Detta leder till att bl.a. sjukpenningutbetalningarna ökar eftersom taket i sjukförsäkringen är prisindexerat via prisbasbeloppet. Om denna indirekta effekt inte beaktas överskattas den offentligfinansiella effekten. Beräkningen av KPI-effekten av en skatteförändring sker i två led. Först beräknas skatteförändringens inverkan på KPI, sedan beräknas den offentligfinansiella effekten av denna KPI-förändring.

#### *Effekten på prisnivån av ändrade skatteregler*

Beräkningen av skatteförändringens inverkan på KPI bygger på antagandet om att hela skatteförändringen övervältras på konsumentpriserna. All anpassning till skatteförändringen sker således via priserna medan konsumtionsvolymen, den reala privata konsumtionen, antas vara oförändrad. Förändringen i nominell konsumtion motsvarar under detta antagande bruttoskatteförändringen. Den procentuella förändringen av prisnivån kan således beräknas som bruttoskatteförändringen dividerad med total nominell konsumtion. Om den totala konsumtionen uppgår till exempelvis 1 800 miljarder kronor och bruttoskatteförändringen uppgår till 6 miljarder kronor blir prisetförändringen 0,33 procent ( $=6/1800$ ).

#### *Offentligfinansiella effekter av en KPI-förändring*

Flera offentliga intäkter och kostnader är knutna till KPI, antingen direkt eller genom olika basbelopp. Gemensamt för dessa är att de

utgår från förändringen av KPI mellan juni två år före och juni ett år före det aktuella året. Detta innebär att effekterna av en KPI-förändring på de offentliga finanserna sker med en fördröjning. En skatteförändring som påverkar prisnivån under första halvåret av ikraftträdandeåret och därmed även påverkar KPI i juni samma år leder till att de offentliga finanserna påverkas året därpå. Om skatteförändringen i stället påverkar prisnivån under det andra halvåret påverkas de offentliga finanserna först två år efter ikraftträdandeåret. Detta då prisförändringen syns i juni-KPI först året efter ikraftträdandet. Beräkningskonventionerna utgår ifrån att en skatteförändring slår igenom på priserna fullt ut det halvår den tillämpas.

En KPI-förändring leder till ett permanent nivåskifte i intäkter och kostnader som är kopplade till KPI direkt eller genom prisbasbeloppet eller det förhöjda prisbasbeloppet. Skiktgränserna för statlig inkomstskatt är exempelvis direkt kopplade till KPI. Grundavdraget och det förhöjda grundavdraget för dem som fyllt 65 år är exempel på skatteregler som påverkas av KPI genom prisbasbeloppet.

I Tabell 2.2 redovisas hur olika offentliga intäkter och kostnader påverkas vid en höjning av KPI med en procent 2017. Beräkningen av KPI-effekten sker med hjälp av mikrosimuleringsmodellen FASIT och använder SCB:s datamaterial MSTAR. Först beräknas intäkter och kostnader för det år skatteförändringen sker. Detta görs i den skatte- och utgiftsmiljö som förväntas råda. Därefter görs en beräkning där KPI-förändringen tillåts att påverka skatte- och transfereringssystemet genom att prisbasbelopp och skiktgränser justeras för KPI-förändringen. Alla andra värden förblir i ikraftträdandeårets nivåer. Skillnaden mellan beräkningen utan KPI-effekt och beräkningen med förändringen i KPI utgör KPI-effekten på de offentliga finanserna. Till beräkningarna läggs effekten av att energi- och koldioxidskatten samt tobaksskatten följer KPI genom indexering<sup>15</sup>.

Totalt medför en ökning av KPI med en procent 2017 en offentligfinansiell budgetförsvagning på 3,00 miljarder kronor år 2018. Privat konsumtion beräknas uppgå till 2 047 miljarder kronor 2017. En procents höjning av prisnivån motsvarar en ökad nominell privat konsumtion med 20,47 miljarder kronor. Som andel av för-

<sup>15</sup> En höjning av KPI leder till höjda energiskatter och tobaksskatter, vilket i sin tur påverkar KPI. Denna effekt på KPI är emellertid så marginell att den bortses ifrån.

ändringen i privat konsumtion till följd av prisökningen motsvarar budgetförsvagningen 14,66 procent ( $=3,00/20,47$ ). Genom användning av denna andel kan nettoeffekten beräknas till 85,34 procent ( $=1-0,1466$ ) av bruttoeffekten.

I vissa beräkningar av offentligfinansiella effekter av förändrade skatteregler görs dock ett antagande om att kommunernas ekonomi är i balans. Detta antagande görs då kommunerna påverkas indirekt, t.ex. genom att som arbetsgivare möta ändrade lönekostnader eller ändrad prisnivå. Detta medför att eventuell påverkan på den kommunala sektorns ekonomi via KPI exakt motverkas av en förändring i kommunernas konsumtion (om KPI-effekten försvagar kommunernas ekonomi med 1 krona antas den kommunala konsumtionen samtidigt falla med 1 krona och vice versa). Det medför att ingen hänsyn tas till de KPI-effekter som hänförs till kommunerna vid beräkning av offentligfinansiella nettoeffekter. Under antagandet att kommunerna ökar eller minskar sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring eller resultatförsämring som sker kommer en ökning av KPI med en procent 2017 att medföra en offentligfinansiell budgetförsvagning på 2,32 miljarder kronor år 2018.<sup>16</sup> Nettoeffekten år 2018 uppgår till 88,67 procent ( $=1-0,1133$ ) av bruttoeffekten.

För exempel på hur Tabell 2.2 används vid beräkning av offentligfinansiella nettoeffekter, se Exempel 7.1 (mervärdesskatt) eller Exempel 8.2 (koldioxidskatt).

---

<sup>16</sup> Från och med 2017 ingår KPI inte längre i beräkningen av inkomstindex, vilket betyder att inkomstindex, balansindex och inkomstbasbeloppet inte längre påverkas av KPI-förändringar. Då KPI-effekten på inkomstindex var avtagande över tre år redovisades KPI-effekterna för tre år efter regeländringen (se exempelvis Beräkningskonventioner 2016). Från och med 2017 ger KPI-effekten endast ett permanent nivåskift i kostnader och intäkter knutna till KPI och därför redovisas endast effekter för året efter regeländringen i tabellen.

**Tabell 2.2 Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2017**

År	Som andel av förändring i privat konsumtion <sup>1)</sup> (%)	
	Mdkr	2018
<b>A. Kommunerna</b>	<b>-0,67</b>	<b>-3,29</b>
Direkta skatter på arbete	-0,54	-2,61
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,54</i>	<i>-2,61</i>
Försörjningsstöd	-0,14	-0,67
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,14</i>	<i>-0,67</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,11</b>	<b>0,53</b>
Allmän pensionsavgift	0,01	0,04
Ålderspensionsavgift på transfereringar	0,11	0,54
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,12</i>	<i>0,58</i>
Ålderspension	-0,01	-0,05
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,05</i>
<b>C. Staten</b>	<b>-2,43</b>	<b>-11,88</b>
Direkta skatter på arbete	-1,92	-9,38
Skatt på konsumtion och insatsvaror	0,82	4,02
<i>Summa intäkter</i>	<i>-1,10</i>	<i>-5,36</i>
Ekonomisk trygghet vid sjukdom m.m.,	-0,99	-4,85
Ekonomisk trygghet för familjer och barn	-0,12	-0,59
Studiestöd	-0,22	-1,09
Samhällsplanering m.m.	0,00	0,01
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,33</i>	<i>-6,52</i>
<b>Offentligfinansiell effekt (A+B+C)</b>	<b>-3,00</b>	<b>-14,64</b>
<b>Offentligfinansiell effekt vid antagande om anpassad kommunal konsumtion (B+C)</b>	<b>-2,32</b>	<b>-11,36</b>

<sup>1)</sup> Privat konsumtion beräknas uppgå till 2 047 miljarder kronor 2017.

Anm.: Effekterna är avrundade till två decimaler och summerar därför inte nödvändigtvis till angivna totaler. I beräkningarna antas att de förslag som finns i budgetpropositionen för 2017 träder ikraft.

*KPI-effektens inverkan på den offentliga sektorns olika sektorer*

I detta avsnitt redovisas hur en förändring i KPI påverkar den konsoliderade offentliga sektorns tre delar: *kommunsektorn, ålderspensionssystemet och staten*. Alla siffror är från Tabell 2.2 och avser en ökning av KPI med en procent.

För *kommunsektorn* medför en höjd prisnivå såväl ökade intäkter som ökade kostnader. När det gäller kostnaden för försörjningsstöd finns två motverkande effekter. KPI-förändringen antas i beräkningarna öka riksnormen för försörjningsstöd i motsvarande mån.<sup>17</sup> Detta leder till ökade utbetalningar av försörjningsstöd. Samtidigt motverkas denna ökning av inkomst- och transfereringsökningar till följd av KPI-förändringen. Dessa ökningarna leder till minskade utbetalningar av försörjningsstöd. Normökningen dominerar emellertid den senare effekten och sammantaget försvagas kommunsektorn med 0,14 miljarder kronor. Ökade transfereringar från staten, som beskattas i mottagarens hemkommun, leder till att kommunerna får en större skattebas och därmed större inkomstskatteintäkter. Detta motverkas emellertid av att grundavdragen, som bestäms utifrån prisbasbeloppet som i sin tur är indexerat till KPI höjs. Sammantaget sjunker kommunal-skatteintäkterna med 0,54 miljarder kronor 2018. Netto innebär KPI-effekten en försvagning för kommunsektorn på 0,67 miljarder kronor 2018.

KPI-förändringen påverkar även *ålderspensionssystemet*. Dels genom utbetalningar av tilläggspension då tilläggspensionen är knuten till prisbasbeloppet, och dels genom pensionsavgifter på transfereringar som ökar till följd av KPI-förändringen. Även inbetalningarna av den allmänna pensionsavgiften ökar. Detta beror på att pensionsgrundande transfereringar ökar då taket för den sjukpenninggrundande inkomsten höjs med prisbasbeloppet. I

---

<sup>17</sup> Den 1 januari 1998 ändrades socialtjänstlagen (1980:620), vilket innebar införandet av en riksnorm. Regeringen beslutar sedan dess årligen om *riksnormen för försörjningsstöd*. Riksnormen är en obligatorisk lägsta nivå för kommunernas försörjningsstöd. Underlaget för riksnormen framställs av Konsumentverket i samverkan med Socialstyrelsen, Statistiska centralbyrån och Konjunkturinstitutet genom analyser, prismätningar, konsumtionsundersökningar och prognoser. Detta innebär att normen bara delvis är knuten till prisnivån. Sambandet mellan normen och prisnivån försvagas ytterligare i och med att regeringen kan frångå rekommendationer till förändrad norm. Att räkna upp normen med KPI-förändringar fångar inte in alla aspekter av den faktiska normuppdateringen, men kan antas ge en god approximation av förändringen.



Tabell 2.2 framgår det att KPI-effekten uppgår till 0,11 miljarder kronor år 2018.

För *staten* innebär en höjd prisnivå att kostnaderna för de ekonomiska trygghetssystemen kommer att öka. Kostnaderna för ekonomisk trygghet vid sjukdom, ålderdom och handikapp ökar med 0,12 miljarder kronor 2018 till följd av KPI-effekten. KPI-effekten medför också ökade kostnader för föräldrapenning (utgiftsområde ekonomisk trygghet för familjer och barn) och studiestöd. Samtidigt kommer kostnaderna för bostadsbidrag att minska något (inom utgiftsområdet samhällsplanering m.m.). På inkomstsidan minskar intäkterna av direkta skatter på arbete med 1,92 miljarder kronor år 2018. Minskningen av intäkterna beror på att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster minskar då skiktgränserna räknas upp samt att grundavdragen höjs. Dessutom ökar skattereduktionen för arbetsinkomster (jobbskatteavdraget). Intäkterna från skatter på konsumtion och insatsvaror ökar med 0,82 miljarder kronor. Sammantaget innebär KPI-förändringen en offentligfinansiell försämring för staten med 2,43 miljarder kronor 2018.

### 2.3 Varaktig effekt

Den offentligfinansiella effekten av en regelförändring förväntas i vissa fall vara olika stor för olika budgetår. Detta kan bero dels på att åtgärden inte är permanent utan temporär, dels på att åtgärdens ekonomiska effekter inte sker omedelbart, t.ex. genom att KPI-effekten slår igenom först efter ett år eller genom successiv övervältring av förändringen i företagens skattekostnad på löner vid en förändring av arbetsgivaravgifterna.

Eftersom åtgärder kan ha offentligfinansiella effekter som varierar över tiden redovisas en *varaktig effekt* utöver bruttoeffekt och de nettoeffekter som har redogjorts för i föregående avsnitt. Redovisningen av nettoeffekt och varaktig effekt fyller olika syften. Nettoeffekten visar hur det finansiella sparandet kan påverkas ett visst år medan den varaktiga effekten ger ett mått på den bestående årliga effekten utan koppling till de offentliga finanserna ett visst år. På så vis möjliggörs jämförelser mellan regelförändringar vars nettoeffekter är olika fördelade över tiden. Sådan jämförelse är speciellt motiverad vid temporära åtgärder.

Beräkningen av den varaktiga effekten baseras på nuvärdet av en åtgärds framtida nettoeffekter. De framtida nettoeffekterna har ursprungligen beräknats utifrån åtgärdens bruttoeffekt. För beräkning av den varaktiga effekten antas att statens upplåning ökar till följd av skattesänkningar och minskar till följd av skattehöjningar. Den varaktiga effekten inkluderar räntekostnaden eller ränteintäkten av ett nuvärde av regelförändringens nettoeffekter. Enligt konventionen är diskonteringsräntan konstant (se avsnitt 2.4) och lika med statens upplåningsränta.

Enligt beräkningskonventionerna blir nettoeffekten av en åtgärd tids nog konstant. För permanenta åtgärder stabiliseras nettoeffekten fr.o.m. att eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut och antas därefter vara konstant. För temporära åtgärder stabiliseras visserligen nettoeffekten fr.o.m. att eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut, men kan sägas vara konstant först då åtgärden inte längre är i kraft och nettoeffekten uppgår då till noll.

Den varaktiga effekten beaktar att nettoeffekten under en tid kan variera för att till sist bli konstant. Låt  $S_t$  vara nettoeffekten under år  $t$  och  $\bar{S}$  nettoeffekten per år fr.o.m. det att nettoeffekten övergår till att vara konstant. Avvikelsen mellan nettoeffekten år  $t$  och den konstanta årliga nettoeffekten kan då definieras som

$$(1) \quad B_t = S_t - \bar{S}$$

och nuvärdet av summan av dessa avvikelser definieras som

$$(2) \quad B = \sum_{t=0}^{\infty} \frac{1}{(1+r)^t} B_t$$

där  $B$  kan vara positiv eller negativ, beroende på om nettoeffekten på kort sikt är större eller mindre än nettoeffekten på längre sikt.

Den varaktiga effekten per år av en åtgärd kan då skrivas som

$$(3) \quad \text{Varaktig effekt} = \bar{S} + rB$$

där  $r$  är statens upplåningsränta vid upplåningstillfället, vilken antas sammanfalla med diskonteringsräntan.

Upplåningsräntan kommer in i bilden därför att även temporära intäkter och kostnader varaktigt påverkar de offentliga finanserna.

En temporär kostnad kan uttryckas som en tillfällig ökning av statens upplåningsbehov. Även när den temporära kostnaden upphört kvarstår ökningen av lånestocken. Räntan på denna ökning fortsätter att belasta statens finanser. Beräkningen bortser från en eventuell återbetalning av lånet.

Anta att nettoeffekten stabiliseras år  $T$ . Från och med det året, dvs. för alla  $t \geq T$ , är  $B_t = 0$ . Av detta följer att för en permanent åtgärd där nettoeffekten inte förändras efter ikraftträdandeåret är  $rB = 0$  och den varaktiga effekten ges av  $\bar{S}$ . I beräkningskonventionerna antas detta vara fallet för t.ex. förändringar i bolagsskatten eller i grundavdrag. För permanenta åtgärder där nettokostnaden varierar initialt medför termen  $rB$  att den varaktiga effekten blir lägre än  $\bar{S}$  om de initiala nettoeffekterna är mindre än  $\bar{S}$  och högre om de är större än  $\bar{S}$ . För temporära åtgärder gäller i stället att  $\bar{S} = 0$  eftersom åtgärden är i kraft en begränsad tid. Den varaktiga effekten av en temporär åtgärd ges därför enbart av termen  $rB$ .

Nedan ges exempel på hur den varaktiga effekten beräknas beroende på om åtgärden är temporär eller permanent samt om åtgärden ger upphov till indirekta effekter.

**Exempel 2.1 Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (utan indirekta effekter)**

Anta att en åtgärd minskar intäkterna med 4 mdkr per år så länge den är i kraft, utan att ge upphov till någon indirekt effekt. Den temporära åtgärden antas upphöra efter två år. Statens upplåningsränta och diskonteringsränta antas i exemplet vara 2 procent (och diskonteringsfaktorn därmed  $1/1,02 \approx 0,98$ ).

Temporär åtgärd (utan indirekta effekter)

På lång sikt, då åtgärden inte längre är i kraft, uppkommer ingen årlig nettoeffekt, dvs.  $\bar{S} = 0$ . Den varaktiga effekten ges därför enbart av  $rB$ :

$$\text{Varaktig effekt} = rB = 0,02 * [(4-0) + 0,98 * (4-0)] = 0,16 \text{ mdkr}$$

Permanent åtgärd (utan indirekta effekter)

$S_t$  avviker inte från  $\bar{S}$  under något år, vilket medför att  $B \approx 0$ . Den varaktiga effekten ges därför enbart av  $\bar{S}$ :

$$\text{Varaktig effekt} = \bar{S} = 4,00 \text{ mdkr}$$

**Exempel 2.2** Varaktig effekt av en temporär och en permanent åtgärd (med indirekta effekter)

Anta att en åtgärd ger upphov till indirekta effekter, med konsekvensen att nettoeffekten initialt varierar mellan åren. Den temporära åtgärden antas minska intäkterna med 2 mdkr första året och 3 mdkr andra året, för att därefter upphöra. Den permanenta åtgärden antas minska intäkterna med 2 mdkr första året, 3 mdkr andra året och därefter 4 mdkr om året. Statens upplåningsränta och diskonteringsränta antas i exemplet vara 2 procent (och diskonteringsfaktorn därmed  $1/1,02 \approx 0,98$ ).

Temporär åtgärd (med indirekta effekter)

På lång sikt, då åtgärden inte längre är i kraft, uppkommer ingen årlig nettoeffekt, dvs.  $\bar{S} = 0$ . Den varaktiga effekten ges därför enbart av  $rB$ :

$$\text{Varaktig effekt} = rB = 0,02 * [(2-0) + 0,98 * (3-0)] \approx 0,10 \text{ mdkr}$$

Permanent åtgärd (med indirekta effekter)

Den varaktiga effekten beror på den konstanta nettoeffekt som uppkommer på lång sikt samt de initiala avvikelserna från denna:

$$\text{Varaktig effekt} = \bar{S} + rB = 4 + 0,02 * [(2-4) + 0,98 * (3-4)] = 3,94 \text{ mdkr}$$

Vid permanenta regeländringar där  $S_t$  antas förändras över tid, men där kunskapen om anpassningen är liten, bortses från termen  $rB$ . Den varaktiga nettoeffekten redovisas då som  $\bar{S}$ , dvs. den konstanta nettoeffekt som tids nog uppnås. Denna förenklade redovisning används vid förändringar av t.ex. socialavgifter och vissa punktskatter, där det finns bättre kunskap om nettoeffekten på lång sikt än om vägen dit. I båda fallen beror det på antagandet om övervältring. Det finns starkt stöd för antagandet att skatte- och avgiftsförändringar inom dessa områden på lång sikt fullständigt övervältras på lönerna. Hur lång tid anpassningen tar är dock mer svårbedömt.<sup>18</sup>

<sup>18</sup> I avsnitt 2.2.1 diskuteras mer ingående övervältring på löner och den övervältringsprofil som tillämpas i beräkningskonventionerna.

## 2.4 Val av diskonteringsränta m.m.

Vid nuvärdesberäkningar måste en diskonteringsränta fastställas. I Beräkningskonventioner 2017 används de räntor som även används i budgetpropositionen för 2017. Dessa räntor är uppskattade års-genomsnitt. Diskonteringsräntan fastställs för reformens ikraftträdandeår och antas vara konstant, enligt principen att offentlig-finansiella effekter redovisas i ikraftträdandeårets prisnivå och skattebas. I samband med vårpropositionen gör Finansdepartementet nya ränteprognoser. Om prognosen har reviderats jämfört med budgetpropositionen används därefter i stället de räntor som används i vårpropositionen. I en lågräntemiljö eller när räntan är låg i förhållandet till inflationen kan det inträffa situationer när räntor är negativa. Detta bör dock i grunden inte några större konsekvenser för diskonteringen. Det kan dock i vissa fall vara så att en negativ ränta ger en missvisande bild. Konventionerna för beräkning av offentlig-finansiella effekter vid förändrade skatte- och avgiftsregler är följande:

1. Om nuvärdesberäkningen ska beakta effekterna av en *temporär* förändring – i vilket fall diskonteringen endast kommer att omfatta ett fåtal år – ska räntan på femåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta.
2. Om nuvärdesberäkningen ska beakta effekterna av en *permanent* åtgärd – i vilket fall diskonteringen avser en mycket lång tidsperiod – ska räntan på tioåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta.
3. Om betalningsströmmarna (de årliga effekterna) är uttryckta i fasta priser ska en real diskonteringsränta användas. Om betalningsströmmarna är uttryckta i löpande priser ska en nominell diskonteringsränta användas. Oavsett vilket av dessa två förfaranden som används blir resultatet detsamma.
4. Realräntan beräknas genom att korrigera den nominella räntan med förväntad inflation. För temporära åtgärder används budgetpropositionens inflationsprognos, se Tabell 2.3. För permanenta åtgärder antas den förväntade inflationen vara 2 procent, vilket är lika med Riksbankens inflationsmål. Om den faktiska inflationen tenderar att ligga över eller under

inflationmålet på 2 procent förväntas Riksbanken föra en sådan penningpolitik att den faktiska inflationen åtminstone i genomsnitt över tiden överensstämmer med inflationmålet. Den så kallade Fisher-ekvationen<sup>19</sup> används för att korrigera den nominella räntan till realräntan:

$$(4) \quad r_t^e = \frac{1+i_t}{1+\pi_t^e} - 1$$

där  $r_t^e$  är den förväntade realräntan,  $\pi_t^e$  är förväntad inflation och  $i_t$  är den nominella räntan, alla vid tidpunkt  $t$ . Exempelvis är räntan på femåriga statsobligationer 0,90 procent för 2017 och den förväntade inflationen är 1,46 procent. Då kan en real diskonteringsränta på -0,55 procent användas om nuvärdesberäkningen görs för en temporär åtgärd som träder i kraft 2017 ( $-0,55 \text{ procent} \approx (1+0,009)/(1+0,0146)-1$ ).

**Tabell 2.3 Svenska räntor och inflation, årsgenomsnitt**

Prognoser i procentenheter

	2016	2017	2018	2019	2020
5-årig statsobl.	-0,11	0,90	1,89	2,84	3,57
10-årig statsobl.	0,59	1,36	2,43	3,23	3,87
Inflation <sup>1)</sup>	1,02	1,46	2,08	2,84	3,07

Källa: Finansdepartementet.

<sup>1)</sup> Avser KPI.

### *Offentligfinansiella effekter vid förändrade regler för uppbörd m.m.*

I budgetpropositionen tillämpas periodiserad redovisning av skatterna vilket innebär att *skatteintäkterna* redovisas under det inkomstår då den skattepliktiga händelsen äger rum. De kassamässiga *skatteinkomsterna* utgörs däremot av betalningsflöden som kan avse skatter för flera olika inkomstår. Detta innebär att de periodiserade skatteintäkterna skiljer sig från de kassamässiga skatteinkomsterna.

<sup>19</sup> Barro, R, 1997, "Macroeconomics", femte upplagan. MIT press.

Förändrade regler för uppbörd, betalningsförskjutningar eller uppskov med inbetalning av skatt kan medföra kostnader eller intäkter på grund av kassamässiga effekter. Den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten redovisas även i dessa fall periodiserat.

Om exempelvis månatliga betalningar av en skatt ersätts med kvartalsvisa betalningar uppkommer en offentligfinansiell effekt i periodiserade termer motsvarande räntan på de uppskjutna betalningarna under den första och andra månaden i varje kvartal. Betalningsströmmens fördelning under året är således av betydelse för beräkning av den offentligfinansiella effekten.

Den offentligfinansiella bruttoeffekten motsvarar skillnaden mellan nuvärdet av den betalningsström som avser intäkten för ett visst inkomstår om betalningarna sker i enlighet med de föreslagna reglerna, minskat med nuvärdet om betalningarna sker i enlighet med de befintliga reglerna. Den periodvisa diskonteringsränta som används vid nuvärdesberäkningarna ska på årsbasis motsvara statens diskonteringsränta.

Anta att ett kalenderår består av  $N$  perioder och att en intäkt från ett visst inkomstår betalas in över  $T$  perioder. Den offentligfinansiella bruttoeffekten av en uppbördsförändring ges då av en jämförelse av nuvärdet av dessa två betalningsströmmar. Låt inbetalningen i period  $t$  i det första fallet uppgå till  $x_t$  och i det andra fallet till  $y_t$ . Låt  $r$  vara statens årliga diskonteringsränta och  $r_N$  den periodvisa diskonteringsräntan, där  $(1+r_N) = (1+r)^{1/N}$ . Eftersom uppbördsförändringar innebär en tidsförskjutning av en inbetalning som är bestämd i nominella termer ska den nominella diskonteringsräntan användas. Den offentligfinansiella bruttoeffekten kan då skrivas som

$$(5) \quad \sum_{t=0}^T \frac{y_t}{(1+r_N)^t} - \sum_{t=0}^T \frac{x_t}{(1+r_N)^t} = \sum_{t=0}^T \frac{(y_t - x_t)}{(1+r_N)^t}$$

Nettoeffekt och varaktig effekt beräknas enligt konventionen (se avsnitt 1.1 och 2.3).



**Exempel 2.3 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad**

I detta räkneexempel redovisas den offentligfinansiella effekten av att uppbörden av en skatt som företagen betalar in månadsvis skjuts upp med en månad. De månatliga inbetalningarna antas uppgå till 10 mdkr.

Om åtgärden är temporär motsvaras statens diskonteringsränta av den prognostiserade räntan på femåriga statsobligationer, vilken för år 2017 uppgår till 0,9 procent per år, eller ca 0,08 procent per månad. (För en permanent åtgärd ska i stället den prognostiserade räntan på tioåriga statsobligationer användas.) Vid denna diskonteringsränta uppgår nuvärdet av ett års månatliga inbetalningar på 10 mdkr till ca 119,51 mdkr (en summering från  $t=0$  till  $T=11$  i ekvation (5)). Nuvärdet av samma betalningsström men framskjutet i tiden med en månad beräknas till ca 119,42 mdkr (en summering från  $t=1$  till  $T=12$  i ekvation (5), alternativt genom att diskontera det tidigare nuvärdet ytterligare en period med den månatliga räntan, dvs.  $119,51/1,0008$ ).

Differensen mellan de två nuvärdena, ca 89 mnkr, utgör den offentligfinansiella bruttoeffekten. Vid beräkning av nettoeffekten beaktas att en kostnadsminskning uppkommer för de berörda företagen, vilket kan antas resultera i ökade bolagsskatteintäkter. Företagens kostnader minskar med lika mycket som bruttominskningen av statens intäkter, dvs. de minskar med 89 mnkr, vilket medför en lika stor vinstökning. Vid en bolagsskattesats på 22 procent ökar statens skatteintäkter med  $0,22 \cdot 89 \approx 20$  mnkr. Nettoeffekten blir då  $-89 + 20 \approx -69$  mnkr, vilket motsvarar den offentligfinansiella effekten av själva skattekrediten, sett ur statens perspektiv.

Den varaktiga effekten beror på hur länge åtgärden är i kraft. Om åtgärden endast är i kraft under ett år så uppgår den varaktiga effekten till det årets nettoeffekt multiplicerat med den ränta som staten betalar på statsskulden. I exemplet ovan blir den varaktiga effekten försumbar. Om åtgärden i stället är permanent så blir den varaktiga effekten i stället densamma som nettoeffekten, dvs. ca 69 mnkr.

Förändrade regler för uppbörd, betalningsförskjutningar eller uppskov med inbetalning av skatt får ofta en offentligfinansiell effekt som är liten i förhållande till den intäkt eller kostnad som berörs av förändringen.

## 2.5 Allmänt om olika mått på skatteuttag

Information om hur olika skattesatser har förändrats över tiden och hur skatteuttagets nivåer varierar mellan olika länder presenteras i många sammanhang. Förutom de formella skattesatsnivåerna förekommer det uppgifter om nivåer på effektiva, implicita och marginella skatter. De ekonomiska verkningarna av skatter beror i stor utsträckning på de effektiva skattesatserna. De effektiva skattesatser bestäms av såväl de formella skattesatserna som de regler som definierar skattebasen. En hög formell skattesats kan likväl innebära en låg effektiv skattesats om det beskattningsbara underlaget är mindre än den i ekonomisk mening verkliga inkomsten, konsumtionen eller förmögenheten.

Den stora floran av mått på skatternas nivå motiveras av deras olika användningsområden. Vilket mått man bör använda beror på sammanhanget. Vid beräkning av offentligfinansiella effekter vid förändrade skatteregler är vissa typer av mått tillämpliga medan andra mått är lämpliga vid bedömningar av hur skatterna påverkar individers och företags beteenden. Därtill finns det mått som främst lämpar sig för användning i makroekonomiska modeller.

I det följande är fokus på de mått som används vid beräkning av offentligfinansiella effekter vid förändrade skatteregler.

### *Formell skatt*

I lagtext definieras den inkomst som utgör underlag för beskattningen. Genom formella skattesatser anges vidare den andel av det definierade underlaget som ska betalas in till skattemyndigheten.

### *Effektiv skatt*

Om den beskattningsbara inkomsten skiljer sig från den s.k. verkliga ekonomiska inkomsten ger den formella skattesatsen inte något rättvisande mått på den faktiska skattebelastningen. För att

få ett sådant mått behövs den effektiva skattesatsen beräknas, dvs. det faktiska skatteuttaget i förhållande till den verkliga ekonomiska skattebas som skatten avser.

### *Genomsnittlig skatt*

Den genomsnittliga skatten anger hur stor andel av den totala inkomsten som betalas i skatt. Således inverkar den genomsnittliga skatten på fördelningen av nettoinkomsterna i samhället. Därtill är den genomsnittliga skatten avgörande för den offentliga sektorns samlade skatteinkomster. Slutligen är den genomsnittliga skatten också av betydelse för aktörernas beteenden, såsom individernas arbetsmarknadsdeltagande och företagens etableringsbeslut. Beräkning av den genomsnittliga skatten på aggregerad nivå görs på motsvarande sätt som beräkning av marginalskatten.

### *Marginalskatt*

Marginalskatten definieras som den andel av en viss inkomstökning som betalas i skatt, givet den inkomstnivå som ökningen utgår ifrån. Beräkningar av marginalskattesatsen måste i regel utgå från uppgifter om enskilda individers och företags ekonomiska förhållanden. För att få ett aggregerat mått används flera olika metoder. En metod är att beräkna det ovägda genomsnittet av individernas marginalskattesatser, alltså det vanliga medelvärdet. En annan metod är att väga genomsnittet, exempelvis med individens inkomst eller totala skatt. Valet mellan dessa två alternativ beror bland annat på om det är effekten på beteendet som studeras eller om det är de offentligfinansiella effekterna av en viss inkomstförändring som ska beräknas.

### *Implicit skatt*

Den implicita skattesatsen är ett mått på den genomsnittliga skatten beräknad enligt en viss metod. Ibland omnämns den därför som den statistiska skattesatsen. Den implicita skatten beräknas på makrodata som de samlade skatteinkomster som är hänförliga till en viss typ av underlag dividerat med detta underlag.

### *Skattekvot*

I samband med jämförelser av skatten mellan olika länder är skattekvoten ett vanligt förekommande mått. Skatten sätts här i relation till BNP. Då olika länder har olika utformade skattesystem blir jämförelserna ofta svårtolkade. Ett vanligt förekommande exempel är att länder som beskattar transfereringar till hushållen får jämförelsevis höga skattekvoter. Exempel på beskattade transfereringar i Sverige är sjukpenning och föräldrapenning.

### *Skattekil*

Den köpkraft som följer på en ytterligare krona i lönekostnad beror på den s.k. skattekil. Skattekil påverkas av nivån på socialavgifterna, den allmänna löneavgiften, den kommunala och den statliga inkomstskatten, punkt- och mervärdesskatterna samt i vissa fall av den allmänna pensionsavgiften. Detta visas med följande exempel: Marginalskatten antas uppgå till 30 procent och arbetsgivaravgifterna till 31,42 procent. För att kunna tillgodogöra sig ett ökat konsumtionsutrymme på 100 kronor måste en löntagare, vid en mervärdesskatt på 25 procent, få en inkomstökning på 125 kronor efter det att skatter och avgifter är betalda. Löneökningen före skatter och avgifter måste därmed uppgå till 179 kronor ( $125/(1-0,30)=179$ ). En löneökning på 179 kronor förutsätter i sin tur en ökning av arbetsgivarens lönekostnad med 235 kronor ( $179*(1+0,3142)=235$ ). Därmed följer att av de 235 kronorna i ökad lönekostnad kommer 135 kronor att gå till skatter och avgifter och resterande 100 kronor till ökad köpkraft. Den totala skattekil är således 57 procent ( $135/235=0,57$ ).

## 2.6 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2017

Vissa skattesatsförändringar leder genom övervältring till att underlagen för skatten på förvärvsinkomster påverkas. Detta ger upphov till indirekta effekter som måste beaktas vid beräkningar av den offentligfinansiella nettoeffekten av åtgärden. I det sammanhanget används vägda genomsnittliga marginalskatter. I tabell 2.4 redovisas vägda genomsnittliga marginalskattesatser för olika slags inkomster. Marginalskatterna är beräknade för för-

ändringar i ett flertal olika slags inkomster, t.ex. arbetsinkomster, inkomst av tjänst, inkomst av aktiv respektive passiv näringsverksamhet samt skattepliktiga pensioner. Marginalskatterna har beräknats som ett vägt medelvärde med avseende på den aktuella inkomsten. Multipliceras den vägda marginalskatten med den totala inkomstförändringen i ekonomin fås en approximation av en inkomstförändringseffekt på skatteintäkterna. En förutsättning är emellertid att den relativa inkomstförändringen är lika stor.

**Tabell 2.4 Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2017**

Procent

Typ av inkomst	Kommunal skatt	Statlig skatt	Skattered. arb.ink.	Allmän pens.avg.	Skattered. pens.avg.	Summa
Fastställd förvärvs-inkomst	33,13	7,77	-1,59	4,57	-4,57	39,31
Arbetsinkomst	32,63	8,97	-2,10	6,13	-6,13	39,50
Inkomst av tjänst och näringsverksamhet	33,01	8,82	-1,47	3,61	-3,61	40,36
Inkomst av tjänst	33,01	8,82	-1,42	3,57	-3,57	40,41
Inkomst av näringsverksamhet	33,06	8,59	-3,28	5,15	-5,15	38,37
Aktiv näringsverksamhet	33,07	8,37	-3,38	5,33	-5,33	38,06
Passiv näringsverksamhet	32,67	14,91	-0,14	0,00	0,00	47,44
Skattepliktiga pensioner	33,80	3,99	-0,05	0,00	0,00	37,74
Löneförmåner	31,72	19,34	0,22	1,83	-1,83	51,28
Fastställd förvärvs-inkomst, <66 år	32,89	8,92	-2,00	5,89	-5,89	39,81
Fastställd förvärvs-inkomst, >65 år	33,89	4,20	-0,32	0,47	-0,47	37,77

Källa: Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

Anm.: Beräkningarna inkluderar i budgetpropositionen för 2017 föreslagna åtgärder.

Då sammansättningen av och nivån på den fastställda förvärvsinkomsten varierar mellan olika grupper av skattskyldiga, kommer marginalskatterna att skilja sig åt mellan grupperna. Generella förändringar av nivån på grundavdraget påverkar alla med

förvärvsinkomster varför beräkning av indirekta effekter förutsätter information om den genomsnittliga marginalskattesatsen för alla med en fastställd förvärvsinkomst. Beräkning av de effekter som följer på en övervältring på lönesumman kräver tillgång till den genomsnittliga marginalskattesatsen för skattskyldiga med inkomst av tjänst.

### 3 Direkt skatt på förvärvsinkomster

Direkta skatter utgörs i princip av sådana skatter där skatte- subjektet kan antas sammanfalla med skatteobjektet, dvs. skatterna övervältras inte på andra aktörer och bördan av skatten bärs av den som är formellt skattskyldig. Förvärvsinkomster beskattas dels direkt genom skatt på fysiska personers förvärvsinkomster och uttag av allmän pensionsavgift<sup>20</sup>, dels indirekt genom socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. I detta kapitel redovisas konventioner för beräkning av effekter av ändrade regler för direkta skatter på arbete och andra förvärvsinkomster. Den direkta beskattningen av fysiska personers förvärvsinkomster styrs i huvudsak av fyra komponenter: de kommunala och statliga inkomstskatterna, grundavdraget samt skattereduktioner. I nedanstående ruta redovisas en översikt av de olika komponenterna som styr den direkta beskattningen av fysiska personers förvärvsinkomster.

- Grundavdrag: varierar med inkomst och ålder.
- Kommunal inkomstskatt: varierande procentsats, i genomsnitt 32,10 procent (vägt genomsnitt 2016).
- Statlig inkomstskatt: 20 eller 25 procent.
- Allmän pensionsavgift: 7 procent
- Skattereduktioner (t.ex. jobbskatteavdrag och reduktionen för den allmänna pensionsavgiften).

År 2017 beräknas intäkterna från de direkta skatterna på arbete uppgå till knappt 645 miljarder kronor, vilket svarar för ca 32 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Konventioner för

---

<sup>20</sup> Den allmänna pensionsavgiften är endast delvis att betrakta som skatt då den till stor del är direkt kopplad till en förmån. Se avsnitt 3.5 för en genomgång av allmän pensionsavgift.

beräkning av effekter vid ändrade nivåer för socialavgifter och löneskatter presenteras i kapitel 6.

Det generella antagandet om att de direkta skatterna på arbete inte övervältras på vinster, priser eller bruttolöner medför att inga indirekta effekter uppstår. Därför påverkas i regel inte heller andra delar av den offentliga sektorn än den del som debiterar skatten, dvs. stat, kommun eller ålderspensionssystem. Antagandet om att dessa skatter och avgifter inte övervältras är en förenkling. En höjd skatt på arbetsinkomster skulle t.ex. kunna leda till högre lönekrav. Vidare utgår beräkningarna vanligtvis från oförändrat beteende hos skattesubjektet. Generellt sett utgör dessa s.k. statiska beräkningar en god approximation av åtgärdens offentligfinansiella effekt på kort eller medelfristig sikt. Undantag kan dock göras om regeländringen förväntas påverka beteendet i betydande utsträckning på kort eller medelfristig sikt.

Även om beteendeffekter normalt sett inte beaktas i den offentligfinansiella beräkningen finns metoder för beräkning av beteendeffekter samt långsiktiga offentligfinansiella effekter. Dessa effekter uppmärksammas i den allmänna ekonomiska konsekvensanalys som genomförs som en del av beredningen av olika skatteåtgärder. Dessutom beaktas dessa effekter i Finansdepartementets makroprognoser där en samlad bedömning av aktuella reformer görs.

### *Beräkningskonvention*

För att beräkna den offentligfinansiella effekten av förändringar i den direkta skatten på arbetsinkomster och andra förvärsinkomster används den s.k. FASIT-modellen.<sup>21</sup> FASIT-modellen består dels av en individdatabas och dels av ett dataprogram som beskriver det svenska skatte- och transfereringssystemet. Med modellen är det möjligt att simulera effekter av regeländringar i skatte- och transfereringssystemen. Dataunderlaget som används vid beräkningar av offentligfinansiella effekter vid regeländringar i skattesystemet är det s.k. STAR-urvalet. STAR-urvalet bygger på registeruppgifter från bl.a. Skatteverket och Försäkringskassan. I STAR-urvalet ingår ca 1,7 miljoner individer. Beräkningarna i FASIT-modellens grundmodul är statiska. Modellen tar således

---

<sup>21</sup> För en utförligare beskrivning av FASIT-modellen se [www.scb.se](http://www.scb.se).



inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan följa av förändringar i regelverket.

### 3.1 Beskattningsbar förvärsinkomst

Underlaget för beräkningen av fysiska personers inkomstskatt på förvärsinkomster, dvs. på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, utgörs av den beskattningsbara förvärsinkomsten.

#### *Skatterättsliga regler*

Enligt 1 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) beräknas den beskattningsbara förvärsinkomsten på följande sätt. Summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till närmaste hundratal kronor och utgör den fastställda förvärsinkomsten<sup>22</sup>. Från den fastställda förvärsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet utgör den beskattningsbara förvärsinkomsten.

Allmänna avdrag beskrivs i 62 kap. inkomstskattelagen. Under vissa förutsättningar och med vissa begränsningar får avdrag göras för underskott av aktiv näringsverksamhet, debiterade egenavgifter, utländska socialförsäkringsavgifter, periodiska understöd samt pensionssparande.

I rutan nedan redovisas beräkningen av förvärsinkomst, fastställd förvärsinkomst samt beskattningsbar förvärsinkomst.

---

<sup>22</sup> Den 1 januari 2012 trädde skatteförfarandelagen (2011:1244) i kraft. I och med detta togs begreppet "taxering" bort. Taxerad förvärsinkomst heter numera fastställd förvärsinkomst.

**Inkomst av tjänst**

- + lön, förmåner, sjukpenning m.m.
- + allmän pension och tjänstepension m.m.
- + privat pension och livränta
- + andra inkomster som inte är pensionsgrundande
- + inkomster som den skattskyldige ska betala egenavgifter för
- + inkomst från kvalificerade andelar m.m. som ska beskattas i tjänst

**Avdrag i tjänst**

- resor till och från arbetet
- tjänsteresor
- tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor
- övriga utgifter

**Inkomst av näringsverksamhet**

- + överskott av aktiv näringsverksamhet
- + överskott av passiv näringsverksamhet
- = **Sammanräknad förvärsinkomst**
- allmänna avdrag
- = **Fastställd förvärsinkomst** (avrundad nedåt till helt hundratal)
- grundavdrag
- sjöinkomstavdrag
- = **Beskattningsbar förvärsinkomst**

### 3.2 Kommunal inkomstskatt

Kommunal inkomstskatt betalas av alla som har en positiv beskattningsbar förvärsinkomst och består av en primärkommunal del och en landstingskommunal del. Den kommunala inkomstskatten är proportionell mot inkomsten men skattesatsen varierar mellan kommunerna. De kommunala inkomstskattesatserna blir kända först i december året innan beskattningsåret. I beräkningarna för 2017 används därför de kommunalskattesatser som gällde för 2016. Under 2016 hade Munkedal kommun den högsta skattesatsen på 35,11 procent, medan Vellinge kommun hade den lägsta på 29,19 procent (båda angivna exklusive den obligatoriska begravningsavgiften). Den, med skatteunderlaget i respektive kommun,

vägda medelskattesatsen i riket uppgick 2016 till 32,10 procent varav 11,35 procentenheter avsåg landstingens skatteuttag.<sup>23</sup>

### Statistik

I Tabell 3.1 redovisas underlaget och intäkter från kommunal-skatten år 2013–2017. För 2017 beräknas underlaget uppgå till 2 200 miljarder kronor.

**Tabell 3.1 Skatteunderlag och skatteintäkter från kommunal inkomstskatt 2013–2017**

Mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	1 835	1 893	1 992	2 092	2 200
Kommunalskatt	582	603	637	671	706

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna. För 2017 inkluderas de i budgetpropositionen för 2017 föreslagna åtgärderna.

## 3.3 Statlig inkomstskatt

Statlig inkomstskatt betalas av personer som har en beskattningsbar förvärvsinkomst överstigande en nedre skiktgräns. Statlig inkomstskatt tas ut med en skattesats på 20 procent på beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger den nedre skiktgränsen, vilken 2017 är 438 900 kronor, men som inte överstiger den övre skiktgränsen. På beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger den övre skiktgränsen, 638 500 kronor 2017, tas ytterligare 5 procent ut i statlig inkomstskatt.<sup>24</sup> För att få motsvarande gräns i termer av fastställd förvärvsinkomst, den s.k. brytpunkten, måste hänsyn tas till grundavdraget och sjöinkomstavdraget. Den nedre brytpunkten uppgår 2017 till 452 100 kronor och den övre brytpunkten till 651 700 kronor för den som är under 65 år och som har fullt grundavdrag men inget sjöinkomstavdrag. Tabell 3.2 redovisar skiktgränser och brytpunkter för inkomståren 2013–2017.

<sup>23</sup> Begravningsavgiften uppgår till i genomsnitt 0,22 procentenheter 2016.

<sup>24</sup> Den nedre och den övre skiktgränsen bygger på att förslaget i budgetpropositionen för 2017 om en begränsad uppräknings av den nedre och den övre skiktgränsen träder i kraft.

**Tabell 3.2 Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (fastställd inkomst) i kronor**

År	2013	2014	2015	2016	2017
Skiktgränser					
Nedre skiktgräns	413 200	420 800	430 200	430 200	438 900 <sup>1)</sup>
Övre skiktgräns	591 600	602 600	616 100	625 800	638 500 <sup>1)</sup>
Brytpunkter					
Nedre brytpunkt	426 300	433 900	443 300	443 200	452 100 <sup>1)</sup>
Övre brytpunkt	604 700	615 700	629 200	638 800	651 700 <sup>1)</sup>
Brytpunkter 65 år eller äldre (se anm.)					
Nedre brytpunkt	450 200	460 800	469 600	469 300	478 100 <sup>1)</sup>
Övre brytpunkt	620 600	634 400	648 000	657 500	670 600 <sup>1)</sup>

Anm.: Det förhöjda grundavdraget för de som är 65 år eller äldre medför att brytpunkten skiljer sig åt mellan åldersgrupperna.

<sup>1)</sup> Skiktgränser och brytpunkter för 2017 bygger på att förslaget i budgetpropositionen för 2017 om begränsad uppräknig av den nedre och den övre skiktgränsen träder i kraft.

### Statistik

I Tabell 3.3 redovisas underlaget och intäkter från statlig inkomstskatt år 2013–2017. Underlaget är detsamma som för kommunal inkomstskatt och beräknas 2017 uppgå till 2 200 miljarder kronor.

**Tabell 3.3 Skatteunderlag och skatteintäkter från statlig inkomstskatt 2013–2017**

Mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Beskattningsbar förvärsinkomst	1 835	1 893	1 992	2 092	2 200
Statlig inkomstskatt	45	47	51	57	61

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna. För 2017 inkluderas de i budgetpropositionen för 2017 föreslagna åtgärderna.

## 3.4 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre

Den beskattningsbara förvärsinkomsten utgörs av fastställd förvärsinkomst med avdrag för grundavdraget och sjöinkomst-avdraget. Grundavdraget påverkar således basen för beskattningen och därmed den genomsnittliga skatten. Genom sin konstruktion i de lägre inkomstskikten påverkar det även marginalskatten.

Grundavdragets nivå påverkas av konsumentprisindex via prisbasbeloppet. För 2017 uppgår prisbasbeloppet till 44 800 kronor. Grundavdragets konstruktion för personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år redovisas i termer av prisbasbelopp och fastställd förvärvsinkomst i tabell 4.3.

**Tabell 3.4 Grundavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång**

Fastställd förvärvsinkomst	Grundavdrag
– 0,99 PBB	0,423 PBB
0,99 PBB – 2,72 PBB	0,225 PBB+0,2 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	0,770 PBB
3,11 PBB – 7,88 PBB	1,081 PBB–0,1 FFI
7,88 PBB –	0,293 PBB

Anm.: FFI=Fastställd förvärvsinkomst, PBB=prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring

I Tabell 3.5 visas grundavdraget i kronor för beskattningsåret 2017. Noteras bör att avrundningsregler medför att de formella gränserna inte kan översättas direkt till krontalen i tabellen. Fastställd förvärvsinkomst är avrundad nedåt till närmsta hundratal kronor och grundavdraget avrundas uppåt till närmsta hundratal kronor.

**Tabell 3.5 Grundavdraget 2017 för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år**

Fastställd förvärvsinkomst	Grundavdrag
– 44 300	19 000
44 400 – 121 800	19 000 upp till 34 500
121 900 – 139 300	34 500
139 400 – 353 000	34 500 ner till 13 200
353 100 –	13 200

Anm.: På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna i tabell 3.4 översättas direkt till ovanstående krontal. Prisbasbelopp 2017: 44 800 kr

Personer som vid årets ingång har fyllt 65 år får ett förhöjt grundavdrag, vilket infördes inför beskattningsåret 2009 (steg 1) och ökades 2010 (steg 2), 2011 (steg 3), 2013 (steg 4) och 2014 (steg 5) och 2016. Det förhöjda grundavdraget består av det vanliga grundavdraget plus ett tillägg (särskilt belopp).

Tabell 3.6 redovisar tillägget och det sammanlagda förhöjda grundavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång. Tabell 3.7 visar det förhöjda grundavdraget i kronor.

**Tabell 3.6 Tillägg till grundavdrag och förhöjt grundavdrag för personer som fyllt 65 år vid årets ingång**

Fastställd förvärsinkomst	Tillägg till grundavdrag	Förhöjt grundavdrag
– 0,99 PBB	0,687 PBB	0,99 PBB
0,99 PBB – 1,11 PBB	0,885 PBB-0,2 FFI	1,11 PBB
1,11 PBB – 2,72 PBB	0,609 PBB+0,049 FFI	0,834 PBB+0,249 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	0,741 PBB	1,511 PBB
3,11 PBB – 3,77 PBB	0,430 PBB+0,1 FFI	1,511 PBB
3,77 PBB – 5,40 PBB	0,807 PBB	1,888 PBB-0,1 FFI
5,40 PBB – 7,88 PBB	0,753 PBB+0,01 FFI	1,834 PBB-0,09 FFI
7,88 PBB – 12,43 PBB	1,541 PBB-0,09 FFI	1,834 PBB-0,09 FFI
12,43 PBB –	0,422 PBB	0,715 PBB

Anm.: FFI=Fastställd förvärsinkomst, PBB=prisbasbelopp.

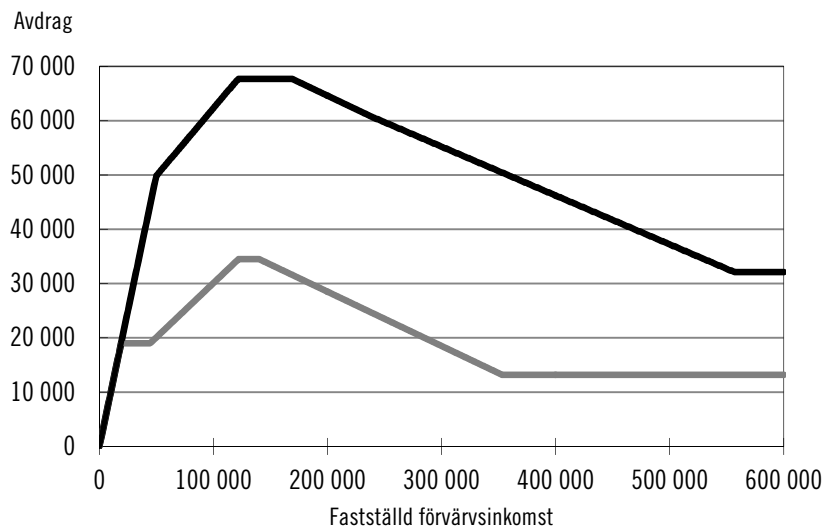
**Tabell 3.7 Förhöjt grundavdrag 2017 för personer som fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år**

Fastställd förvärsinkomst	Förhöjt grundavdrag
– 49 800	49 800
49 900 – 121 800	49 800 upp till 67 700
121 900 – 168 800	67 700
168 900 – 241 900	67 700 ner till 60 400
242 000 – 556 800	60 400 ner till 32 100
556 900 –	32 100

Anm.: På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna i tabell 3.6 översättas direkt till ovanstående kronor. Prisbasbelopp 2017: 44 800 kr

2017 års grundavdrag och förhöjda grundavdrag illustreras i Diagram 3.1

**Diagram 3.1 Grundavdrag (ljus linje) och förhöjt grundavdrag för personer som är äldre än 65 år (mörk linje) enligt 2017 års regler, kronor per år**



### 3.5 Den allmänna pensionsavgiften

#### *Skatterättsliga regler*

Den allmänna pensionsavgiften är en form av socialavgift som tas ut på förvärsinkomster. Underlaget för avgiften utgörs av pensionsgrundande ersättningar, dvs. löneersättningar och beskattade förmåner såsom sjukpenning, föräldrapenning och arbetslöshetsersättning. För enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag utgörs underlaget av överskottet av aktiv näringsverksamhet. Sammantaget beräknas underlaget för den allmänna pensionsavgiften uppgå till 1 702 miljarder kronor 2017.

Avgiften uppgår till 7 procent och tas ut på den del av summan av inkomsterna som inte överstiger 8,07 gånger inkomstbasbeloppet.<sup>25</sup> Den allmänna pensionsavgiften ska inte betalas om inkomsten understiger 42,3 procent av prisbasbeloppet. Avgiften tillförs Första, Andra, Tredje och Fjärde AP-fonderna för förvaltning. Tillsammans med ålderspensionsavgiften, som tas ut som en socialavgift, finansierar den allmänna pensionsavgiften ålders- och premiepensionen.

Individen kompenseras fullt ut för den allmänna pensionsavgiften genom en lika stor skattereduktion, se avsnitt 3.6.

### Statistik

Underlaget för allmän pensionsavgift skiljer sig från underlaget för socialavgifter. Dels görs avgiftsuttag endast på inkomster upp till 8,07 inkomstbasbelopp, dels utgår allmän pensionsavgift på beskattade socialförsäkringsförmåner.

I Tabell 3.8 redovisas avgiftsunderlaget och intäkterna från den allmänna pensionsavgiften för perioden 2013–2017.

**Tabell 3.8 Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften 2013–2017**

Mdkr, löpande priser

	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Pensionsgrundande inkomst	1 441	1 485	1 551	1 619	1 702
Inbetalda allmänna pensionsavgifter <sup>1</sup>	101	104	109	113	119

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. <sup>1</sup>Intäkterna uppgår till 7 procent av avgiftsunderlaget. Inga avdrag ska således göras innan beräkningen.

Inkomster från den allmänna pensionsavgiften förs vidare till ålderspensionssystemet under samma år. Därför redovisas inte den allmänna pensionsavgiften under staten i dessa beräkningskonventioner. Slutreglering av avgiften sker två år efter inkomståret.

<sup>25</sup> Pensionsgrundande inkomst upp till 7,5 inkomstbasbelopp ger rätt till pension. Eftersom avgiften inte ingår i den pensionsgrundande inkomsten beräknas taket för avgifterna fram enligt följande:  $[7,5/(1-0,07)]$ . Avrundat uppåt med två decimaler beräknas detta till 8,07. Med ett inkomstbasbelopp på 61 700 kronor för år 2017 ger detta en inkomstgräns på ca 498 000 kronor.



### 3.6 Skattereduktioner

Individens slutliga skatt reduceras genom olika skattereduktioner. Inkomsttiteln direkta skatter på arbete inkluderar för 2017, skattereduktionerna för kommunal fastighetsavgift (se vidare avsnitt 4.7), sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), reparation, underhåll, om- och tillbyggnad av vissa bostäder (ROT-avdrag), hushållstjänster (RUT-avdrag), samt mikroproduktion av förnybar el.

Skattereduktionerna ska anges i hela krontal så att öretal faller bort. För att skattereduktionerna ska kunna tillgodoräknas krävs att det finns skatt att reducera. Jobbskatteavdraget räknas endast av mot kommunal inkomstskatt, medan de andra skattereduktionerna räknas av mot statlig och kommunal inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

#### Statistik

I Tabell 3.9 redovisas de offentligfinansiella kostnaderna för skattereduktionerna 2013–2017. Reduktionen för den allmänna pensionsavgiften och jobbskatteavdraget utgör de största kostnaderna följda av ROT-avdraget.

**Tabell 3.9 Skattereduktioner under inkomsttitel direkt skatt på arbete, 2013–2017**

Offentligfinansiella kostnader i mdkr, löpande priser

	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Allmän pensionsavgift	100,8	103,9	108,5	113,3	119,1
Jobbskatteavdrag	85,8	100,2	104,2	104,9	108,6
ROT-avdrag	14,9	16,3	20,2	10,6	9,4
RUT-avdrag	2,6	2,9	3,6	3,6	4,2
Övriga skattereduktioner	0,5	0,5	0,6	0,3	0,3

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. För 2017 inkluderas de i budgetpropositionen för 2017 föreslagna åtgärderna. Posten övriga skattereduktioner inkluderar reduktionen för fastighetsavgift, sjöinkomst, gåvor till ideell verksamhet och mikroproduktion av förnybar el. Notera att skattereduktionen för gåvor till ideell verksamhet slopades den 1 januari 2016.

### 3.6.1 Skattereduktion för arbetsinkomster – jobbskatteavdraget

En skattereduktion för aktiva arbetsinkomster, det s.k. jobbskatteavdraget, infördes 2007 och har därefter förstärkts 2008, 2009, 2010 samt 2014. Från och med 2016 trappas jobbskatteavdraget av för personer som har inkomster som överstiger ca 600 000 kronor per år med en avtrappningstakt på 3 procent. Skattereduktionen innebär att skatten på inkomst av anställning och aktiv näringsverksamhet (arbetsinkomst) är lägre än skatten på olika typer av transfereringsinkomster, t.ex. arbetslöshetsersättning, föräldrapenning och pension. Hur skattereduktionen beräknas beror på personens ålder, där personer över 65 år erhåller en högre reduktion.

För att kunna beräkna jobbskatteavdraget behövs information om arbetsinkomstens storlek. I rutan nedan visas en uppställning av hur arbetsinkomsten<sup>26</sup>, som ska ingå i beräkningen av underlaget för skattereduktionen, tas fram.

#### Arbetsinkomster - tjänst

- + lön, förmåner, sjukpenning m.m.
- sjukpenning, föräldrapenning
- arbetsskadelivränta
- vårdbidrag
- ersättning från A-kassa
- inkomstrelaterad sjukersättning och aktivitetsersättning
- + andra inkomster som inte är pensionsgrundande
- + inkomster där den skattskyldige själv ska betala egenavgifter
- resor till och från arbetet
- tjänsteresor
- dubbel bosättning
- övriga utgifter

#### Arbetsinkomster – näringsverksamhet

- + överskott av aktiv näringsverksamhet
- sjukpenning i näringsverksamheten
- Allmänna avdrag
- Sjöinkomstavgifter
- = Summa underlag för jobbskatteavdrag

<sup>26</sup> De inkomster som omfattas av jobbskatteavdraget framgår av 67 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229).

I det följande beskrivs hur jobbskatteavdraget beräknas.

*Jobbskatteavdraget för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång*

För personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år bestäms skattereduktionen för arbetsinkomst genom att personens kommunala inkomstskattesats multipliceras med ett underlag. Underlaget beror dels på personens arbetsinkomst, dels på befintligt grundavdrag. För beräkningen av jobbskatteavdraget behövs information om fastställd förvärsinkomst, arbetsinkomstens storlek, skattesats för kommunal inkomstskatt och grundavdrag. Beräkningen av grundavdraget utgår från den fastställda förvärsinkomsten och görs enligt beskrivningen i avsnitt 3.4.

Tabell 3.10 visar hur jobbskatteavdraget beräknas för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.

**Tabell 3.10** Jobbskatteavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång

Arbetsinkomst	Skattereduktion
0,91 PBB	$(AI - GA) * KI$
0,91 PBB–2,94 PBB	$(0,91 \text{ PBB} + 0,332 * (AI - 0,91 \text{ PBB}) - GA) * KI$
2,94 PBB–8,08 PBB	$(1,584 \text{ PBB} + 0,111 * (AI - 2,94 \text{ PBB}) - GA) * KI$
8,08 PBB–13,54 PBB	$(2,155 \text{ PBB} - GA) * KI$
13,54 PBB–	$(2,155 \text{ PBB} - GA) * KI - 0,03 * (AI - 13,54 \text{ PBB})$

Anm.: PBB = prisbasbelopp, AI = Arbetsinkomst, GA = Grundavdrag, KI = Skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Jobbskatteavdraget kan inte understiga noll. Skattereduktion ska anges i hela kronor så att öretal faller bort. För arbetsinkomster över  $(62,07 * KI + 13,54) * PBB$  ges inget jobbskatteavdrag.

Nedan visas ett exempel på beräkning av skattereduktion för arbetsinkomst för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång.

**Exempel 3.1 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång**

I detta exempel är den fastställda förvärsinkomsten 200 000 kronor, varav 100 000 kronor är arbetsinkomst och 100 000 kronor är annan inkomst. Inkomsttagaren är under 65 år och bor i en kommun med en kommunal inkomstskattesats på 30 procent. Prisbasbeloppet för 2017 är 44 800 kronor. Grundavdraget för fastställd inkomst på 200 000 kronor uppgår till 28 500 kronor.

Då arbetsinkomsten på 100 000 kronor motsvarar ca 2,23 prisbasbelopp ( $100\,000/44\,800$ ), beräknas jobbskatteavdraget utifrån andra raden i Tabell 3.10.

Skattereduktionen beräknas då till 9 579 kronor

$$[=(0,91*44\,800+0,332*(100\,000-0,91*44\,800)-28\,500)*0,30].$$

Eftersom jobbskatteavdraget är en skattereduktion krävs det att det finns skatt att reducera för att den helt eller delvis ska kunna tillgodoräknas. I vissa fall kan, på grund av andra skattereduktioner än jobbskatteavdraget, skatten redan ha reducerats till noll, varvid jobbskatteavdrag inte kan erhållas. Jobbskatteavdraget kan dessutom endast bli aktuellt om arbetsinkomsten överstiger grundavdraget. Om exempelvis den totala fastställda förvärsinkomsten är 100 000 kronor, varav arbetsinkomsten utgör 20 000 kronor, kommer grundavdraget (30 100 kronor) att vara större än arbetsinkomsten. I det fallet beräknas jobbskatteavdraget till noll kronor.

*Jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång*

Jobbskatteavdraget för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år uppgår till 20 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som inte överstiger 100 000 kronor och till 5 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som överstiger 100 000 men inte 300 000 kronor. För inkomster som överstiger 300 000 men inte 600 000 kronor är skattereduktionen 30 000 kronor. För inkomster över 600 000 kronor trappas jobbskatteavdraget av med en avtrappningstakt på 3 procent. Det innebär att inget

jobbskatteavdrag ges till personer med arbetsinkomster på 1 600 000 kronor och högre. Tabell 3.11 visar beräkningen av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång.

**Tabell 3.11 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång, kronor per år**

Arbetsinkomst	Skattereduktion
100 000	$0,2 * AI$
100 001 – 300 000	$15\ 000 + 0,05 * AI$
300 001 – 600 000	30 000
600 001 – 1 600 000	$30\ 000 - 0,03 * (AI - 600\ 000)$
1 600 001 –	0

Anm.: AI = Arbetsinkomst.

Nedan visas ett exempel på beräkning av jobbskatteavdraget för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år.

**Exempel 3.2 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång**

En person som är över 65 år och har en arbetsinkomst på 100 000 kronor får ett jobbskatteavdrag på 20 000 kronor [ $= 0,2 * 100\ 000$ ]. Jobbskatteavdraget är detsamma oavsett om personen har andra inkomster, t.ex. pensionsinkomster, utöver sin arbetsinkomst eller inte.

### 3.6.2 ROT- och RUT-avdrag

RUT-avdraget trädde i kraft 1 juli 2007 och omfattar hushållsarbete såsom rengöring, underhåll och tvätt.<sup>27</sup> RUT-avdraget gäller arbete som utförs i eller i nära anslutning till den enskildes eller dennes förälders bostad. ROT-avdraget gäller fr.o.m. 8 december 2008 och omfattar reparation, underhåll och om- och tillbyggnad. ROT-avdraget gäller för småhus, ägarlägenhet eller bostadsrätt som ägs respektive innehas av den som begär skattereduktionen.<sup>28</sup> ROT-avdraget kan innefatta den enskildes förälders bostad, givet att den

<sup>27</sup> Se proposition 2006/07:94.

<sup>28</sup> Se proposition 2008/09:178.

enskilde äger bostaden. ROT- och RUT-avdraget medges för arbetskostnader inklusive mervärdesskatt, men inte för kostnader för material, utrustning och resor eller kostnader i samband med administration. Avdrag medges inte heller för kostnader för arbeten för vilka bidrag eller annat ekonomiskt stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting.

#### *Beräkning av ROT- och RUT-avdraget*

ROT-avdraget uppgår till 30 procent av arbetskostnaden vid anlitan av en näringsidkare som är godkänd för F-skatt eller då den enskilde får tjänsterna som en löneförmån. I det fall en privatperson anlitas motsvarar ROT-avdraget de arbetsgivaravgifter som redovisas för privatpersonen. Den maximala skattereduktionen uppgår till 50 000 kronor per person och år.

RUT-avdraget uppgår 50 procent av arbetskostnaden vid anlitan av en näringsidkare som är godkänd för F-skatt eller då den enskilde får tjänsterna som en löneförmån. I det fall en privatperson anlitas motsvarar RUT-avdraget de arbetsgivaravgifter som redovisas för privatpersonen. För personer som inte fyllt 65 år vid årets ingång kan RUT-avdraget som mest uppgå till 25 000 kronor per person och år. För äldre personer kan RUT-avdraget som mest uppgå till 50 000 kronor per person och år.

ROT- och RUT-avdraget får tillsammans uppgå till maximalt 50 000 kronor per person och år.

#### **Exempel 3.3 Beräkning av ROT- och RUT-avdraget när utförare är godkänd för F-skatt**

En person har betalt 120 000 kronor i arbetskostnader för renovering av bostaden som hon äger samt 35 000 kronor i arbetskostnader för städning av sina föräldrars hus. I båda fallen utfördes arbetet av personer som var godkända för F-skatt. Underlaget för ROT-avdrag är således 120 000 kronor och 35 000 kronor för RUT-avdrag. Det beräknade reduktionsbeloppet uppgår till 53 500 kronor  $[=0,3 \cdot 120\,000 + 0,5 \cdot 35\,000]$ , vilket överstiger det gemensamma maximala beloppet för ROT- och RUT-avdraget på 50 000 kronor per person och år. Därmed uppgår den slutliga skattereduktionen till 50 000 kronor.

**Exempel 3.4 Beräkning av RUT-avdraget när utförare är privatperson**

En person har under året betalt sammanlagt 25 000 kronor i lön till en privatperson för städning av sin bostad samt för gräsklippning i bostadens trädgård. Skattereduktionen för detta arbete motsvarar arbetsgivaravgifterna och uppgår till 7 855 kronor [=0,3142\*25 000].

**3.6.3 Övriga skattereduktioner under inkomsttitel direkta skatter på arbete**

Till övriga skattereduktioner under inkomsttitel direkta skatter på arbete (inkomsttitel 1100) hör, förutom kompensationen för den allmänna pensionsavgiften, skattereduktionerna för kommunal fastighetsavgift, sjöinkomst och mikroproduktion av förnybar el. Reduktionen för den kommunala fastighetsavgiften beskrivs i avsnitt 4.1 respektive 4.7.

Vad gäller den allmänna pensionsavgiften kompenseras individen fullt ut, dvs. skattereduktionen uppgår till 100 procent av avgiften.

Individer som har sjöinkomst under hela beskattningsåret får skattereduktion med 14 000 kronor vid anställning på fartyg som till övervägande del går i fjärrfart och med 9 000 kronor vid anställning på annat fartyg.

Skattereduktionen för mikroproduktion av förnybar el gäller den som framställer förnybar el och i en och samma anslutningspunkt matar in förnybar el och tar ut el, har en säkring om högst 100 ampere i anslutningspunkten samt har anmält sin produktion till elnätsföretaget. Underlaget för skattereduktionen består av de kilowattimmar förnybar el som matats in i anslutningspunkten under kalenderåret, dock högst så många kilowattimmar el som tagits ut i anslutningspunkten under året. Underlaget för skattereduktionen får inte överstiga 30 000 kilowattimmar, vare sig per person eller per anslutningspunkt. Skattereduktionen uppgår till underlaget multiplicerat med 60 öre, dvs. maximalt 18 000 kronor. Företag kan få skattereduktion endast om villkoren i kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse är uppfyllda.

### 3.7 Avdrag för kostnader i tjänst

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska i normalfallet dras av som kostnader i tjänst och minskar därmed den beskattningsbara förvärsinkomsten. Utgifter som anses vara privata levnadskostnader ska däremot inte dras av. Från dessa huvudregler finns ett antal undantag. Det beloppsmässigt största undantaget är avdraget för resor till och från arbetet. Andra avdrag för kostnader i tjänst är t.ex. avdrag för tjänsteresor, tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor.

#### 3.7.1 Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats

##### *Skatterättsliga regler*

Resor mellan bostad och arbetsplats ses som en privat levnadskostnad. En grundläggande princip inom inkomstbeskattningen är att avdrag inte ges för sådana kostnader.<sup>29</sup> Avsteg från denna princip görs dock för den del av utgiften som överstiger ett visst grännsbelopp. I budgetpropositionen för 2017 föreslås att grännsbeloppet höjs från 10 000 till 11 000 kronor 2017. Avsteget motiveras främst med att avdraget är av stor ekonomisk betydelse för många skattskyldiga och att ett visst samband finns med intäkternas förvärvande.<sup>30</sup> Vad gäller resor med egen bil till och från arbetet krävs att avståndet är minst fem kilometer och att det klart framgår att användandet av egen bil genererar en tidsvinst om minst två timmar dagligen jämfört med allmänna transportmedel.

Huvudregeln är att avdragsgilla kostnader i inkomstslaget tjänst ska göras med belopp som motsvarar de faktiska kostnaderna. När det gäller kostnader för arbetsresor med bil har man av förenklings-skäl infört en schablon. Den innebär att avdrag för arbetsresor med bil ges med ett och samma belopp per mil, 18,50 kronor per mil. För förmånsbilar utgör avdraget för arbetsresor en schabloniserad milersättning avseende drivmedelskostnaden. I beräkningsunderlaget för de kostnader som ligger till grund för avdraget när egen bil används ska enbart rörliga kostnader, dvs. milbundna

---

<sup>29</sup> Se 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>30</sup> Se bl.a. prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 21.



kostnader beaktas.<sup>31</sup> Av prop. 1969:29 och 1983/84:68 framgår att följande milbundna poster ingår:

- Bensinkostnad.
- Reparationer.
- Service.
- Däck.
- Milberoende värdeminskning.

### Statistik

I Tabell 3.12 visas yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt den beräknade offentligfinansiella kostnaden år 2013-2017.

**Tabell 3.12 Yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt offentligfinansiell kostnad, 2013–2017**

Mdkr, löpande priser

	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Avdrag	13,5	13,7	14,3	14,6	13,9
Kostnad	5,3	5,2	5,7	5,9	5,5

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. Kostnaden beräknas genom att multiplicera avdragen med genomsnittlig marginalskatt för arbetsinkomst.

### Beräkningskonventioner

För att bedöma den offentligfinansiella effekten av förändrade regler används mikrosimuleringsmodellen FASIT. En höjning av milersättningen med 1 krona, från 18,50 kronor/mil till 19,50 kronor/mil, innebär att skatteintäkterna minskar med ca 293 miljoner kronor 2017. Att höja beloppsgränsen från 10 000 kronor till 11 000 kronor innebär att skatteintäkterna ökar med ca 338 miljoner kronor.

<sup>31</sup> Se bl.a. prop. 1997/98:1 s. 171.

### 3.8 Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden

På lång sikt antas att arbetsutbudet påverkas av förändrade skatter på arbete. De offentliga finanserna påverkas både av förändrat arbetsutbud bland arbetande och av förändringar i antalet arbetande. I det senare fallet, dvs. när antalet arbetande förändras, påverkas ofta olika transfereringsutgifter, som arbetslöshetsersättning eller sjukpenning. Nedan följer en beskrivning av hur de långsiktiga offentligfinansiella effekterna av ändrat arbetsutbud beräknas.

#### *Långsiktiga offentligfinansiella effekter av förändrat arbetsutbud bland redan arbetande*

Med hjälp av arbetsutbudsmodulen i mikrosimuleringsmodellen FASIT skattas skatteförändringens effekt på antalet arbetade timmar för personer i arbete. Effekterna på offentliga finanser av förändrad arbetstid (och därmed ändrad inkomst) beräknas sedan med hjälp av den s.k. *marginaleffekten* av en lönekostnadsökning. I detta sammanhang betyder det hur mycket av en lönekostnadsökning som betalas i skatt på lång sikt, när alla skatter på inkomst, förmåner och konsumtion har betalats givet en lönekostnadsökning. Här tas också hänsyn till hur förmåner i olika socialförsäkringssystem förändras när löneinkomsten förändras. Marginaleffekten varierar med inkomstnivån. För att beräkna marginaleffekten beaktas följande faktorer:

1. *Intäkter från inkomstskatter socialavgifter och tjänstepension:* Hänsyn tas till den marginella skatten på arbetsinkomster, och på de inbetalda socialavgifter och tjänstepensionen som härrör från en lönekostnadsökning.

2. *Inkomstrelaterade förmåner:* För pensionssystemet antas att inbetalningar motsvaras av framtida utbetalningar. Inbetalningar sker i form av ålderspensionsavgiften inom socialförsäkringarna, med 10,21 procentenheter, upp till ett tak på 8,07 inkomstbasbelopp. Vidare betalar individen 7 procent av sin lön i allmän pensionsavgift, upp till taket. Denna avgift kompenseras dock av staten i

form av en lika stor skattereduktion. De förväntade pensionsutgifterna ökar med lika mycket som pensionsinbetalningarna, dvs. 17,21 procent av löneökningen upp till taket på 8,07 inkomstbasbelopp.<sup>32</sup>

För socialavgifterna gäller att individen på marginalen inte får några förmåner över olika inkomsttak (och beträffande arbetslöshetsersättningen även under ett inkomstgolv). Under dessa tak sker dock en viss överkompensation på grund av socialavgifternas konstruktion.<sup>33</sup> Givet denna överkompensation varierar de effektiva förmånerna för dem som befinner sig mellan golv och tak. Dessa förmåner beräknas i mikrosimuleringsmodellen FASIT. Utnyttjandet av olika förmåner skiljer sig också åt mellan olika grupper. Alltså skiljer sig i praktiken även förmånsvärdet mellan olika grupper. Till exempel ger efterlevandepensionsavgiften förmåner enbart till personer som var gifta före 1990 och omfattar därför inte stora grupper på arbetsmarknaden.

Slutligen tas hänsyn till att förändrade framtida utbetalningar av socialförsäkringsförmåner är skattepliktiga och därmed leder till förändrade skatteintäkter. De flesta arbetstagare får tjänstepension inbetald av arbetsgivaren. Förmånen som följer av denna betalas inte av staten, men den är skattepliktig, såsom andra förmåner, vilket beaktas i beräkningarna.

3. *Konsumtionsskatter.* Ökade inkomster förväntas förr eller senare konsumeras. Vid konsumtion sker beskattning, framför allt mervärdesskatt, men även olika punktskatter, såsom energi-, koldioxid-, alkohol- och tobaksskatter. Den genomsnittliga konsumtionsskatten har beräknats av Konjunkturinstitutet.

Beaktas punkt 1 och 2 ovan kan *marginaleffekten utan konsumtionsskatt* (i procent) för olika inkomstgrupper beräknas som:

(inkomstskatt + skatt på tjänstepension - förmåner + skatt på förmåner (inklusive tjänstepension) + socialavgifter)/(100 + socialavgifter).

Med hänsyn tagen till intäkter från ökande konsumtion beräknas *marginaleffekten med konsumtionsskatt* (i procent) som:

<sup>32</sup> Se avsnitt 3.5 för detaljer om de olika brytpunkterna.

<sup>33</sup> Detta gäller dock inte för efterlevandepensionsavgiften och ålderspensionsavgiften.

marginaleffekten utan konsumtionsskatt + (100 - marginaleffekten utan konsumtionsskatter)\*(konsumtionsskattesatsen/100)

*Långsiktiga offentligfinansiella effekter av förändrat arbetsutbud genom inträde i eller utträde ur arbete*

Beskattningen av arbete har också betydelse för beslutet att delta på arbetsmarknaden. Lägre inkomstskatter kan påverka arbetsmarknaden genom att öka deltagandet, vilket påverkar den offentliga ekonomin genom ökade skatteintäkter och i många fall genom minskade transfereringsutgifter (eftersom de som träder in i arbetsmarknaden i många fall omfattades av olika socialförsäkringar och transfereringar). Med hjälp av arbetsutbudsmodulen i FASIT skattas antalet personer som växlar mellan arbete och icke-arbete. Icke-arbetande kan i sin tur delas upp på arbetslösa, sjukskrivna, personer med sjuk- och aktivitetsersättning och övriga. Dessa olika kategorier omfattas av olika nivåer av ersättningar från socialförsäkringssystemet. Det är därför relevant att identifiera vilken kategori de tillhörde när de träder in i arbetsmarknaden. För de fall uppgift om arbetsinkomst saknas sker en uppskattning bland annat med hjälp av den sjukpenninggrundande inkomsten. Förändringar i skatteintäkter och offentliga utgifter kan därefter beräknas vid in- och utträde ur arbete.

*Beräkning av självfinansieringsgrad*

Med utgångspunkt från den beräkningsmetod som beskrivits ovan kan den långsiktiga offentligfinansiella effekten av ändrade regler uppskattas. Med hjälp av den långsiktiga offentligfinansiella effekten kan en åtgärds självfinansieringsgrad beräknas. Självfinansieringsgraden är ett mått på en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i förhållande till den statistiskt beräknade nettoeffekten och utgör ett kompletterande beslutsunderlag till de statistiskt beräknade offentligfinansiella effekterna.

## 4 Skatt på kapital

Till de direkta skatterna hör skatt på kapital. Skatt på kapital är en statlig skatt som kan ses som en skatt på inkomster från ägande av kapital. Ägande av kapital delas upp i finansiella och reala tillgångar och kan ägas direkt eller indirekt. Exempel på indirekt ägande är ägande via värdepappers- och specialfonder eller investmentföretag. Kapitalbeskattningen består av skatt på kapitalinkomster, avkastningsskatt, fastighetsavgift och fastighetsskatt. Avkastningen på fysiska personers kapital beskattas i inkomstslaget kapital. År 2017 beräknas intäkterna från beskattningen av kapital, exklusive skatt på företagsvinster, uppgå till ca 109 miljarder kronor. Denna intäkt svarar för ca 5,5 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, och ca 10,8 procent av statens skatteintäkter. Med undantag av avkastningsskatten förväntas inte skatten övervältras på andra aktörer än dem som skatten tas ut av. I likhet med direkta skatter på arbete innebär detta att fördelningen på den offentliga sektorns olika delar är förhållandevis okomplicerad. När det gäller avkastningsskatten sammanfaller inte skattesubjektet med skatteobjektet och skatten förväntas därmed övervältras på andra aktörer. Förändrad avkastningsskatt på exempelvis tjänstepensionskapital påverkar såväl kommunerna som ålderspensionssystemet via effekter på lönerna.

Tidigare har pekats på att beräkningarna av de offentlig-finansiella effekterna förutsätter att de förändrade skatterna inte leder till beteendeförändringar. Detta gäller även förändringar i skatten på fysiska personers kapitalinkomster. Skillnaden är dock att indirekta effekter genom beteendeförändringar, exempelvis hushållens portföljval, som inte beaktas, kan innebära att den statiska huvudkalkylen ger en missvisande bild redan i det korta tidsperspektivet.

## 4.1 Beskattning av kapitalinkomst

### *Skatterättsliga regler*

Skatt på kapitalinkomster betalas av fysiska personer och dödsbon. När andra skattesubjekt erhåller avkastning på kapital beskattas de i inkomstslaget näringsverksamhet, se kapitel 5. Kapitalinkomster beskattas med en proportionell skattesats om 30 procent. Den relevanta effektiva skattesatsen kan dock uppgå till mellan 20 och 30 procent eftersom inkomsten som ska tas upp till beskattning kvoterar ned för vissa typer av kapitalinkomster. Beskattningen i inkomstslaget kapital kan delas in i två huvudgrupper: dels beskattning av löpande avkastning såsom räntor, hyresintäkter och aktieutdelning, dels beskattning av realiserad värdeförändring, dvs. kapitalvinster och kapitalförluster.

Den löpande avkastningen såsom räntor, hyresintäkter och aktieutdelning på noterade andelar beskattas med 30 procent. Kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper m.m. sorteras in i undergrupper i enlighet med den typ av tillgång som de härstammar ifrån. Förluster kvittas sedan mot vinster enligt särskilda regler i de olika undergrupperna. Om dessa kapitalvinster inte räcker till får resten av förlusten dras av med 70 procent. När det gäller kapitalvinster på fastigheter ska tjugotvå trettiondelar av vinsten på en privatbostadsfastighet och 90 procent av vinsten på en näringsfastighet tas upp. Uppkommer det i stället en kapitalförlust ska i det förra fallet 50 procent av förlusten och i det senare fallet 63 procent av förlusten dras av. (Motsvarande kvotering gäller även för privatbostadsrätt respektive näringsbostadsrätt.) Syftet med att begränsa förlustavdragen är att minska incitamenten till att realisera förluster fortlöpande medan realiseringen av vinster skjuts på framtiden. Det kan tilläggas att sedan 1 januari 2016 får det inte längre göras några avdrag för de administrativa kostnader förvaltare tar ut från sina kunder. Förvaltningsutgifterna var tidigare avdragsgilla i inkomstslaget kapital.

En av de grundläggande utgångspunkterna vid utformningen av reglerna för beskattning av indirekt ägande i exempelvis investmentföretag, värdepappersfonder och specialfonder är att det ska råda skattemässig neutralitet i förhållande till direktägande av värdepapper. Investmentföretag är inte skattskyldiga för kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra delägarätter. Som en följd av skattefriheten får inte heller avdrag för kapitalförluster vid

avyttring av denna typ av värdepapper göras. Investmentföretag är däremot skattskyldiga för mottagen utdelning men erhåller avdrag för utdelning till delägarna. Investmentföretagens skattepliktiga intäkter utgörs, utöver annan inkomst från näringsverksamhet, också av en schablonintäkt. Schablonintäkten uppgår till 1,5 procent av värdet på de aktier och delägarätter som innehas av investmentföretaget vid beskattningsårets ingång och påförs för att balansera att investmentföretag inte beskattas för kapitalvinster på aktier och övriga delägarätter. Svenska värdepappersfonder och specialfonder är inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. I stället upprätthålls neutralitet mellan att spara i direktägda värdepapper och via fonder genom att en schablonintäkt påförs den som äger fondandelar. Schablonintäkten uppgår till 0,4 procent av innehavets värde vid kalenderårets ingång på de fondandelar som vid denna tidpunkt ägs av den skattskyldige. Intäkten tas upp till beskattning som inkomst av kapital för fysiska personer och inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer.

Sedan 2012 kan fysiska personer äga bl. a. aktier och fondandelar via investeringssparkonto (ISK). Kapitalinkomster på tillgångar som innehas via ett investeringssparkonto ska inte tas upp till beskattning, och förluster på sådana tillgångar är inte heller avdragsgilla. Dessutom är insättningar och uttag från investeringssparkontot skattefria. Tillgångarna på kontot beskattas i stället schablonmässigt genom att en schablonintäkt bestående av kapitalunderlaget multiplicerat med statslåneräntan den 30 november året före beskattningsåret plus 0,75 procentenheter tas upp till beskattning. Schablonintäkten ska dock beräknas till lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. Skattesatsen är 30 procent.

Sammantaget resulterar reglerna för beskattning av avkastningen på direkt och indirekt ägda tillgångar i en mängd mer eller mindre enkelt identifierbara skattebaser. Underlaget för kapitalinkomstskatt består dels av den löpande avkastningen på olika kapitaltillgångar med avdrag för ränteutgifter, dels av realiserad nettovärdeökning. Vid underskott medges skattereduktion om 30 procent av underskottet i den mån det inte överstiger 100 000 kronor. För del av underskott som överstiger 100 000 kronor medges skattereduktion om 21 procent.

*Statistik*

Kapitalskattebasen, i synnerhet kapitalvinstdelen, är känslig för konjunktursvängningar. Sedan 1996 har skatten på kapitalinkomster, dvs. räntor, utdelningar och kapitalvinster, varit högre än den skattereduktion som utgiftsräntorna ger upphov till. Innan 1996 fanns det vissa år där skattereduktionen var större än skatten på kapitalinkomsterna, vilket innebar att nettot från kapitalinkomstskatten var negativ.

Nettokapitalförluster är avdragsgilla i olika utsträckning beroende på skattebas. Den totala kapitalskattebasen är alltså beroende av storleken och sammansättningen på individernas kapitalinkomster. Underskott av kapital överstigande 100 000 kronor kvoterar ner till 70 procent vid beräkningen av skattereduktionen, dvs. reduktionen är 21 procent av överstigande belopp. Nedan specificeras delbaser i inkomstslaget kapital.

En nettokapitalförlust på exempelvis aktier är avdragsgill till 70 procent. Utan övriga avdrag ger således en nettokapitalförlust på aktier på 143 000 kronor ett underskott av kapital på 100 000 kronor ( $0,7 \cdot 143\,000$ ). Skattereduktionen är 30 000 ( $0,3 \cdot 100\,000$ ). En nettokapitalförlust på 240 000 ger ett underskott på 168 000 ( $0,7 \cdot 240\,000$ ) kronor och en skattereduktion på 44 280 kronor ( $0,3 \cdot 100\,000 + 0,7 \cdot 0,3 \cdot 68\,000$ ).

En kapitalförlust på privatbostad är avdragsgill till 50 procent. En nettokapitalförlust på 143 000 kronor från försäljning av privatbostad innebär utan andra avdrag en skattereduktion på 21 450 kronor (underskott av kapital på 71 500 kronor) medan en nettokapitalförlust på 240 000 kronor ger en skattereduktion på 34 200 kronor (underskott av kapital på 120 000 kronor).

Underskott av kapital i form av räntekostnader kvoterar inte ned. Som skrivits tidigare kvoterar dock underskott av kapital som överstiger 100 000 kronor ned till 70 procent vid beräkningen av skattereduktionen. Ett underskott på 143 000 kronor i form av negativt räntenetto ger därför en skattereduktion på 39 030 kronor ( $0,3 \cdot 100\,000 + 0,7 \cdot 0,3 \cdot 43\,000$ ) medan ett underskott om 240 000 kronor ger en skattereduktion om 59 400 kronor ( $0,3 \cdot 100\,000 + 0,7 \cdot 0,3 \cdot 140\,000$ ).



## Skattebaser i inkomstslaget kapital:

- Utdelning på aktier och andel i ekonomisk förening.
- Kapitalvinst på noterade aktier.
- Kapitalvinst på onoterade aktier.
- Kapitalvinst på andel i ekonomisk förening.
- Kapitalförlust på noterade aktier.
- Kapitalförlust på onoterade aktier.
- Kapitalförlust på andel i ekonomisk förening.
- Ränteintäkter.
- Ränteutgifter.
- Positiv räntefördelning.
- Kapitalvinst på noterade fordringar.
- Kapitalvinst på onoterade fordringar.
- Kapitalförlust på noterade fordringar.
- Kapitalförlust på onoterade fordringar.
- Hyresintäkter.
- Kapitalvinst privatbostad.
- Kapitalvinst näringsfastighet i enskild näringsverksamhet.
- Kapitalförlust privatbostad.
- Kapitalförlust näringsfastighet i enskild näringsverksamhet.
- Schablonintäkt, investeringssparkonto.
- Schablonintäkt, fondandelar.
- Schablonintäkt, uppskovsbelopp.

Kunskapen om storleken på de ovan angivna baserna är delvis bristfällig. I Tabell 4.1 redovisas tillgängliga uppgifter om sammanlagda intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning. Uppgifterna kommer från Skatteverkets taxeringsutfall.

**Tabell 4.1 Intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning**

Mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Överskott av kapital	188,8	233,4	286,9	266,2	258,0
Underskott av kapital	80,9	74,1	64,6	53,6	52,5
Skatt på positiva kapitalinkomster	56,1	69,3	85,4	78,9	76,2
Skattereduktion underskott av kapital	23,2	21,3	18,7	15,5	15,2
Nettoskatt på kapitalinkomster	32,3	48,0	66,7	63,4	61,0
Inkomstränta, utdelning etc.	79,8	85,9	90,1	98,3	100,6
Schablonintäkt på uppskovsbelopp	8,5	12,1	10,7	13,8	15,1
Positiv räntefördelning <sup>1)</sup>	5,7	6,3	6,5	6,6	6,6
Kapitalvinst	117,9	152,3	201,4	166,9	154,8
Uthyrning av privatbostad	1,3	1,4	1,5	1,5	1,5
Utgiftsränta m.m.	98,2	92,1	79,5	68,8	67,6
Kapitalförlust	6,0	5,0	7,2	5,0	5,0
Avdrag för förvaltningsutgifter <sup>2)</sup>	0,6	0,7	0,7	0,0	0,0
Negativ räntefördelning	0,5	0,6	0,4	0,4	0,4

Källa: Skatteverkets taxeringsutfall inkomstären 2013–2014.

En \* markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna.

<sup>1)</sup> Räntesatsen för positiv räntefördelning för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag höjdes 2014 från statslåneräntan ökad med 5,5 procentenheter till statslåneräntan ökad med 6,0 procentenheter.<sup>2)</sup> Från och med 1 januari 2016 slopades avdragsrätten för förvaltningsutgifter i inkomstslaget kapital. Som en följd av detta är avdraget 0 från och med 2016.

För att erhålla en mer detaljerad uppdelning av de olika skattebaserna genomför Statistiska centralbyrån även en årlig undersökning av sammansättningen och fördelningen av hushållens kapitalvinster och kapitalförluster.

### *Beräkningskonventioner*

En individs nettokapitalinkomst beräknas genom att kapitalinkomsterna reduceras med utgiftsräntor och avdragsgilla kapitalförluster m.m. Om denna summa är positiv redovisas den under posten överskott av kapital och om summan är negativ redovisas den under posten underskott av kapital. De enskilda inkomst- och utgiftsposterna i den nedre delen av Tabell 4.1 behöver därför inte summera till över- respektive underskott.

## 4.2 Inkomster från fåmansföretag

### *Skatterättsliga regler*

För ägare av kvalificerade andelar i fåmansföretag finns särskilda regler för beskattning av utdelning och kapitalvinst, de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna omfattar andelsägare i de fall andelsägaren eller närstående är verksamma i företaget i betydande omfattning.<sup>34</sup> 3:12-reglerna har sin bakgrund i den duala inkomstskattmodell som tillkom genom 1990/91 års skattereform. Kombinationen av en progressiv beskattning av arbetsinkomster och en separat och proportionell kapitalbeskattning gör att marginalskatten på arbetsinkomster för personer som betalar arbetsgivaravgifter samt både kommunal och statlig inkomstskatt överstiger summan av bolagsskatt och kapitalinkomstskatt. För att begränsa möjligheten att omvandla arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst definieras i 3:12-reglerna hur mycket av företagets utdelning respektive kapitalvinst på andelar i företaget som ska betraktas som arbets- respektive kapitalinkomst hos delägaren.

Den skattemässiga uppdelningen av inkomsterna sker på ett schablonmässigt sätt. Utgångspunkten är att normal avkastning ska beskattas i inkomstslaget kapital. Inkomster som överstiger vad som kan betraktas som normal avkastning beskattas i inkomstslaget tjänst. Med normal avkastning avses kapitalinkomst upp till ett s.k. gränsbelopp. Skattesatsen på utdelning som tas ut inom gränsbeloppet är 20 procent, vilket uppnås genom att två tredjedelar av inkomsten tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

---

<sup>34</sup> För en närmare beskrivning av vilka företag och delägare som omfattas av 3:12-reglerna, se avsnitt 5.4.

Utdelning som överstiger gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett tak om 90 inkomstbasbelopp under ett beskattningsår. Utdelning utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden ett sparat utdelningsutrymme som förs vidare till nästa beskattningsår. Årets gränsbelopp får antingen bestämmas enligt den s.k. förenklingsregeln till ett belopp som fr.om. inkomståret 2012 motsvarar två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller enligt huvudregeln där underlaget för gränsbeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktierna. Enligt huvudregeln är gränsbeloppet summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med nio procentenheter. Om delägaren eller närstående till denne uppfyller ett visst lägsta krav på eget löneuttag får även ett lönebaserat utrymme läggas till gränsbeloppet enligt den s.k. löneunderlagsregeln. Från och med inkomståret 2014 utgör lönebaserat utrymme 50 procent av lönerna i företaget och dess dotterföretag. Lönebaserat utrymme är dock begränsat till maximalt 50 gånger delägarens eller närståendes eget löneuttag. Löneunderlagsregeln reformerades 2014. Bl.a. infördes ett krav på en minsta ägarandel i företaget (fyra procent av kapitalet) som förutsättning för att delägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme, samtidigt som det lönebaserade utrymmet ökades. Till gränsbeloppet ska läggas ett eventuellt kvarstående sparat utdelningsutrymme från tidigare år som räknats upp med statslåneräntan, vid utgången av november året före beskattningsåret, ökad med tre procentenheter. Regeringen har föreslagit att golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen införs. Vid beräkningen av gränsbelopp för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag föreslås ett golv på 0 procent för statslåneräntan.

Även en kapitalvinst som uppkommer när andelar i ett fåmansföretag avyttras fördelas på inkomstslagen tjänst och kapital. Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital så att skattesatsen blir 20 procent. Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst, dock maximalt till ett belopp motsvarande 100 inkomstbasbelopp över en sexårsperiod. Regeln omfattar även närståendes avyttringar. Kapitalvinst utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent.

### *Beräkningskonventioner*

Generellt utformade konventioner för beräkning av offentlig-finansiella effekter vid regelförändringar inom detta område saknas. I stället görs mikrobaserade beräkningar för att räkna ut bruttoeffekten av olika regelförändringar. Beräkningarna baseras på underlag från SCB:s databas FRIDA, där uppgifter om fåmansföretag kan matchas med aktiva ägares personliga deklARATIONER. En beskrivning av databasen FRIDA ges i avsnitt 5.1. SCB har även börjat integrera 3:12-reglerna i FASIT. En beskrivning av FASIT ges i inledningen av kapitel 3.

## **4.3 Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder**

### *Skatterättsliga regler*

Investmentföretag påförs en schablonintäkt som uppgår till 1,5 procent av värdet på de aktier och övriga delägarätter som innehas av investmentföretaget vid beskattningsårets ingång. I underlaget för schablonintäkten ingår dock inte, i vissa fall, onoterade delägarätter eller delägarätter i noterade företag där investmentföretaget innehar tio procent eller mer av rösterna i företaget. Schablonintäkten beskattas som inkomst av näringsverksamhet med 22 procent.

Investmentföretagens skattepliktiga intäkter utgörs förutom av schablonintäkten också av annan inkomst av näringsverksamhet. Investmentföretag är inte skattskyldiga för kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra delägarätter. Som en följd av denna skattefrihet får de inte heller göra avdrag för kapitalförluster vid avyttring av denna typ av värdepapper. Däremot är investmentföretag skattskyldiga för mottagen utdelning. Avdrag erhålls för utdelning till delägarna.

Svenska värdepappersfonder och specialfonder är inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Beskattning sker i stället genom att den som äger andelar i en sådan fond (svensk eller utländsk) ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten uppgår till 0,4 procent av värdet vid ingången av kalenderåret på de fondandelar som vid denna tidpunkt ägs av den skattskyldige. Schablon-

intäkten tas upp till beskattning som inkomst av kapital för fysiska personer och inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer.

### Statistik

I Tabell 4.2 redovisas värdet på innehavet vid årets ingång av aktier noterade på svensk marknadsplats för investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder under perioden 2013–2016.

**Tabell 4.2 Investmentföretags samt värdepappers- och specialfonders innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats**

Mdkr, löpande priser	2013	2014	2015	2016
Investmentföretag	218,50	263,48	304,07	307,53
Värdepappers- och specialfonder	465,96	584,03	655,93	722,92

Källa: SCB:s aktieägarstatistik (avser december föregående året).

## 4.4 Avkastningsskatt

### Skatterättsliga regler

Sparande i form av pensionssparande och kapitalförsäkringar beskattas genom avkastningsskatt på det sparade kapitalet. Avkastningsskatt tas ut på nedan angivna pensions- och kapitalförsäkringskapital.

Underlag för avkastningsskatt:

- Tjänstepensions- och försäkringskapital i livförsäkringsföretag och tjänstepensionsinstitut.
- Tjänstepensionskapital i pensionsstiftelser.
- Tjänstepensionsavsättningar i företagens balansräkningar.
- Privat pensionskapital.
- Kapitalförsäkringar och avtal om tjänstepension.

Avkastningsskatten baseras på en schablonmässigt beräknad avkastning som beräknas utifrån ett kapitalunderlag. Kapitalunderlaget beräknas på olika sätt för olika skattskyldiga. För svenska och utländska livförsäkringsföretag, utländska tjänstepensionsinstitut samt pensionsstiftelser utgörs kapitalunderlaget av värdet av den skattskyldiges tillgångar efter avdrag för finansiella

skulder vid beskattningsårets ingång. Skatteunderlaget beräknas genom att kapitalunderlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret.<sup>35</sup> För kapitalförsäkring ska dock även värdet av de premier som har betalats under beskattningsåret ingå i kapitalunderlaget och beräkningen av skatteunderlaget för kapitalförsäkringar utgår ifrån värdet på statslåneräntan den 30 november föregående år plus 0,75 procentenheter, dock lägst 1,25 procent. För pensionsförsäkringskapital beskattas detta skatteunderlag sedan med en skattesats på 15 procent. Skattesatsen är 30 procent för kapitalförsäkringar och avtal om tjänstepension som är jämförbara med kapitalförsäkringar.

Vissa kapitalförsäkringar, s.k. kapitalpension, beskattas dock med 15 procent avkastningsskatt. Dessa försäkringar uppfyller vissa av de krav som ställs för att en försäkring ska betraktas som en pensionsförsäkring. Kapitalpensionerna håller successivt på att avvecklas och inga nyteckningar är därför tillåtna.

### Statistik

Det totala kapitalunderlaget uppskattas vid ingången av 2017 uppgå till 3 765 miljarder kronor. Av detta underlag beräknas pensionskapitalet svara för 3 323 miljarder kronor och kapitalförsäkringskapitalet för 441 miljarder kronor. En uppskattning av fördelningen av pensionskapitalet på privat pensionskapital och tjänstepensionskapital visar att det privata pensionskapitalet står för runt en femtedel och tjänstepensionskapitalet för ca fyra femtedelar av det samlade pensionskapitalet.

Som ett exempel antas det att den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret, dvs. 2016, prognostiseras till 0,38 procent. Regeringen har dock föreslagit att det bör införas golv för statslåneräntan och beräkning av avkastningsskatten (se även fotnot 35). I fallet med avkastningsskatten för pensionsmedel föreslås att ett golv införs för de fall då statslåneräntan understiger 0,5 procent. . Intäkterna från avkastningsskatten beräknas därmed

---

<sup>35</sup> För att förhindra att vissa bestämmelser i skattelagstiftningen får oavsedda effekter om den genomsnittliga statslåneräntan eller statslåneräntan vid utgången av november blir noll eller negativ har regeringen föreslagit att det ska införas golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. För skatteunderlaget för pensionsmedel, som inte avser kapitalförsäkring eller avtal om tjänstepension som är jämförbart med kapitalförsäkring, föreslås ett golv för på 0,5 procent. Det kommande förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

uppgå till 3,72 miljarder kronor för inkomståret 2017. I Tabell 4.3 redovisas skatteunderlag för avkastningsskatt och skatteintäkter avseende inkomståren 2013–2017.

**Tabell 4.3 Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter**

Procent och mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Genomsnittlig statslåneränta året före beskattningsåret, procent	2,01	1,62	0,58	0,38	1,22
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 15 procent	41,59	59,64	53,63	19,94	16,62
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 30 procent	4,82	7,75	3,95	6,39	6,52
Avkastningsskatteintäkter, mdkr	6,85	10,25	8,50	4,18	3,72

Anm.:\* Uppgiften är en prognos. På grund av periodiseringar överensstämmer inte alltid skatteintäkterna med de redovisade underlagen.

### *Beräkningskonventioner*

Det individuella pensionskapitalet har bildats genom individuella avsättningar, med eller utan avdragsrätt. En höjning av skattesatsen tenderar att minska framtida pensioner och underlaget för inkomstskatt på utfallande pensioner (i fallet med avdragsgilla avsättningar). I beräkningskonventionerna antas detta motverkas av att en höjd avkastningsskatt utlöser ökade premieinbetalningar.

Det kollektiva pensionskapitalet bildas genom avsättningar på lönesumman. En förändring av avkastningsskatten antas få liknande effekter som en arbetsgivaravgiftshöjning, se kapitel 6. En höjning antas framkalla ökade premieinbetalningar för tryggnad av utfästelser, vilket reducerar utrymmet för löneökningar. Därmed uppkommer en indirekt effekt på underlaget för socialavgifter och för inkomstskatten.

Vid en förändring av avkastningsskatten uppstår en bruttoeffekt som beräknas som skattesatsförändringen multiplicerat med underlaget. På lång sikt övervältras bruttoeffekten på lönerna. På kort sikt sker emellertid en övervältring på priser och vinster. Övervältringsmekanismen och övervältringsantaganden redovisas utförligt i kapitel 2. En höjning av avkastningsskatten leder till sänkta löner, men på kort sikt även till lägre vinster i bolagssektorn och högre priser. I Tabell 4.4 redovisas övervältringen på lönesumma, vinster och priser som andel av den totala bruttoeffekten.



**Tabell 4.4** Antagen övervärtringsprofil vid en höjning av avkastningsskatten på det kollektiva pensionskapitalet (andelar i procent av bruttoeffekten).

Procent

År	t	t+1	t+2	t+3	t+4	Lång sikt
Lönesumma <sup>1)</sup>	-38,05	-57,07	-66,58	-71,34	-73,72	-76,09
Vinster	-25,00	-12,50	-6,25	-3,13	-1,56	0,00
Priser	25,00	12,50	6,25	3,13	1,56	0,00

<sup>1)</sup> En förändring av lönesumman med 38,05 procent (år t), 57,07 procent (år t+1), osv. av bruttoeffekten innebär en förändring av lönekostnaderna inkl. socialavgifter med 50 procent, 75 procent, osv. Jämför med tabell 2.1 ( $38,05 \cdot 1,3142 = 50$  procent och  $57,07 \cdot 1,3142 = 75$  procent). Arbetsgivarens lönekostnad definieras som utbetald lönesumma plus socialavgifter.

När lönesumman sjunker med 38,05 procent av bruttoeffekten innebär det att effekter uppkommer på alla inkomst- och utgiftstitlar som är knutna till lönerna dvs. arbetsgivaravgifter, förmåner och skatter. Den andel av avkastningsskatteändringen som övervältras på vinsterna ger förändrade bolagsskatteintäkter.

Slutligen påverkar höjd avkastningsskatt den allmänna prisnivån. Denna effekt beaktas dock enbart schablonmässigt och utan någon bruttoredovisning av effekterna på inkomst- och utgiftstitlar. Prisökningen medför ökade mervärdesskatteintäkter för staten, vilka antas motverkas fullt ut av den höjda prisnivåns effekt på de offentliga finanserna (se kapitel 2).

Tidsprofilen för övervärtringen på vinster, löner och priser vid en ändring av avkastningsskatten följer den som används vid en förändring av arbetsgivaravgiften (se avsnitt 6.1).

#### Exempel 4.1 Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet

Avkastningsskatten höjs med en procentenhet från år 2017 i exemplet. Det antas att den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret, dvs. 2016, uppgår till 0,38 procent. Notera dock att regeringen har föreslagit att golv för statslåneräntan bör införas vid vissa beräkningar i skattelagstiftningen där statslåneräntan används som referensränta. I fallet med avkastningsskatten för pensionsmedel föreslås att ett golv införs för de fall då statslåneräntan understiger 0,5 procenten. Pensionssparandet består av två delar, det privata pensionsparandet och trygghandlet av arbetsgivarnas tjänstepensionsutfästelser. En höjning av avkastningsskatten får olika effekter för de två kategorierna.

Skattebasen för det individuella pensionssparandet uppgår till ca 665 mdkr. En höjning av avkastningsskatten med en procentenhet innebär en bruttoförestärkning av intäkterna med 0,03 mdkr ( $=0,01*0,005*665$ ). Eftersom förändringen inte antas ge upphov till några indirekta effekter är den varaktiga nettoeffekten lika stor som bruttoeffekten. Den periodiserade effekten är därmed lika med bruttoeffekten fr.om. 2017. I tabell 4.5 redovisas effekterna avseende det privata pensionssparandet.

För tjänstepensionskapitalet, där basen uppskattningsvis uppgår till 2 658 miljarder kronor (och bruttoeffekten därmed till 0,13 miljarder kronor), uppkommer delvis andra effekter. Eftersom höjd avkastningsskatt antas leda till ökade premieinbetalningar ökar företagens lönekostnader. Därmed kommer en höjd avkastningsskatt att varaktigt minska löneutrymmet. Anpassningen till en ny nivå på avkastningsskatten kommer dock att ta tid. I enlighet med övervältringsprofilen i Tabell 4.4 motverkas bruttoeffekten av sänkta intäkter från inkomstskatter och socialavgifter samt på kort sikt av sänkta bolagsskatter. Fullständiga beräkningar av effekterna av höjd avkastningsskatt på pensionskapitalet från tjänstepensioner redovisas i tabell 4.6.

**Tabell 4.5 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet — privat pensionssparande**

Mdkr

Mdkr						
Bruttoeffekt						0,03
Nettoeffekter, År	2017	2018	2019	2020	Varaktig	
<b>A. Kommunsektorn</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>Summa intäkter</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>Summa intäkter</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>Summa kostnader</i>	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	
<b>C. Staten</b>	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	
Skatt på kapital	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	
<i>Summa intäkter</i>	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	

**Tabell 4.6 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet — tjänstepensioner**

Mdkr					
Bruttoeffekt	0,13				
Nettoeffekt, År	2017	2018	2019	2020	Varaktigt
Konsoliderad offentlig sektor	0,11	0,11	0,10	0,10	0,08
<b>A. Kommunerna</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-0,04</b>
Direkta skatter på arbete	-0,02	-0,03	-0,03	-0,03	-0,04
<i>Summa intäkter</i>	-0,02	-0,03	-0,03	-0,03	-0,04
Lönekostnad	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal konsumtion	0,02	0,03	0,03	0,03	0,00
<i>Summa kostnader</i>	0,02	0,03	0,03	0,03	0,00
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>-0,01</b>	<b>-0,01</b>	<b>-0,01</b>	<b>-0,01</b>	<b>0,00</b>
Ålderspensionsavgift	0,00	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Allmän pensionsavgift	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summa intäkter	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01
<b>C. Staten</b>	<b>0,12</b>	<b>0,11</b>	<b>0,11</b>	<b>0,11</b>	<b>0,11</b>
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Indirekta skatter på arbete	-0,01	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Skatt på kapital	0,13	0,13	0,13	0,13	0,13
<i>Summa intäkter</i>	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11
Ek. trygghet vid sjukdom och handikapp	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ek. trygghet för familjer och barn	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ek. trygghet vid arbetslöshet	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Myndigheternas konsumtion	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>0,11</b>	<b>0,11</b>	<b>0,10</b>	<b>0,10</b>	<b>0,08</b>

## 4.5 Investeringsparkonto

Det så kallade investeringsparkontot är en schablonbeskattad sparform som infördes den 1 januari 2012. Inom ramen för ett investeringsparkonto får privatpersoner spara i aktier, fondandelar och andra finansiella instrument. Sparandet är direktägt, vilket t.ex. innebär att den som sparar i aktier på ett investeringsparkonto kan utnyttja sin rösträtt på bolagsstämmor. Fysiska personer och

dödsbon kan öppna investeringssparkonton. Kreditinstitut och värdepappersbolag får tillhandahålla investeringssparkonton.

Innehavaren av ett investeringssparkonto betalar skatt baserad på en schablonmässigt beräknad intäkt och således inte på faktiska intäkter som annars gäller inom den konventionella beskattningen. Det innebär t.ex. att kontoinnehavaren inte behöver beräkna kapitalvinst eller kapitalförlust vid försäljning av aktier. Schablonintäkten beräknas av det institut som tillhandahåller investeringssparkontot, som också rapporterar intäkten till Skatteverket.

Skatt på investeringssparkontot ska beräknas utifrån ett så kallat kapitalunderlag. Kapitalunderlaget beräknas varje år och är en fjärdedel av summan av:

- Värdet av tillgångarna på kontot vid ingången av varje kvartal.
- Belopp som betalats in till investeringssparkontot under året.
- Värdet av finansiella instrument som förts över till investeringssparkontot av kontoinnehavaren under året.
- Värdet av finansiella instrument som överförts från någon annans investeringssparkonto under året.

För att beräkna schablonintäkten multipliceras kapitalunderlaget med statslåneräntan den 30 november kalenderåret före beskattningsåret plus 0,75 procentenheter.<sup>36</sup> Schablonintäkten beräknas dock som lägst till 1,25 procent av kapitalunderlaget. Skattesatsen är 30 procent.

Om aktier eller andra finansiella instrument som den skattskyldige redan äger förs över till ett investeringssparkonto ses detta som försäljning. Personen blir därmed beskattad som om instrumenten sålts för det marknadsvärde som gällde vid överföringen. Överföringen till kontot betraktas som en inbetalning som läggs till kapitalunderlaget.

Tabell 4.7 visar tillgångar som finns i investeringssparkontot varje år för 2013-2015.

---

<sup>36</sup> Golvet för beräkningen gäller därmed ifall statslåneräntan den 30 november kalenderåret för beskattning är lägre än 0,5 procent.

**Tabell 4.7 Investeringssparkonto**

Miljarder kronor

År	2013	2014	2015*
Schablonintäkt	2,02	5,47	4,01
Antal investeringssparkonton	135 827	261 610	445 149

Källa: Finansdepartementet. En \* markerar att uppgiften är en prognos.

#### 4.6 Investeraravdrag

Investeraravdraget infördes den 1 december 2013. Avdraget får göras av fysiska personer som investerar i företag av mindre storlek i samband med företagets bildande eller vid en nyemission. Som företag av mindre storlek räknas företag med färre än 50 anställda och med en nettoomsättning eller en balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor. Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter och ska ha ett löneunderlag om minst 300 000 kronor. Avdraget får göras med hälften av betalningen för andelarna i inkomstslaget kapital. Detta innebär att avdraget medför en skattesänkning med 15 procent av det investerade beloppet. Avdrag ges med högst 650 000 kronor per person och år, vilket motsvarar förvärv av andelar för 1,3 miljoner kronor. Detta innebär att den maximala skattesänkningen är 195 000 kronor per person och år. Investerares sammanlagda betalning för andelar i ett och samma företag får uppgå till högst 20 miljoner kronor per år.

#### 4.7 Fastighetsavgift och fastighetsskatt

##### *Fastställande av taxeringsvärde*

Fastighetsavgift och fastighetsskatt tas ut på olika typer av fastigheter. I allmänhet gäller att fastighetsavgift ska tas ut på bostäder och att fastighetsskatt ska tas ut på fastigheter som inte innehåller bostäder. Skatteunderlaget för bostäder är knutet till fastighetens marknadsvärde för de fastigheter som har en kommunal fastighetsavgift som är lägre än ett takbelopp. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift är indexerat och följer inkomstbasbeloppets utveckling. För övriga fastigheter, som t.ex. kommersiella lokaler och industrifastigheter, utgör taxeringsvärdet grund för uttag av fastighetsskatt.

I fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, anges att taxeringsvärdet ska bestämmas till det belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde. Marknadsvärdet avser det pris som taxeringsenheten sannolikt betingar vid en försäljning på den allmänna marknaden. Marknadsvärdet bestäms med hänsyn till det genomsnittliga prisläget två år före det år då fastighetstaxering av taxeringsenheten sker. Taxeringsvärdet fastställs vart sjätte år vid den allmänna fastighetstaxeringen. De allmänna fastighetstaxeringarna ska ske vart sjätte år räknat fr.om. 2003 för småhusenheter, 2005 för lantbruksenheter, 2007 för hyreshus-, industri-, elproduktions- och specialenheter samt 2013 för ägarlägenhetsenheter. Mellan de allmänna fastighetstaxeringarna ska förenklade fastighetstaxeringar göras för vissa fastighetstyper. De förenklade fastighetstaxeringarna ska därmed ske vart sjätte år fr.om. 2004 för hyreshusenheter, 2006 för småhusenheter, 2008 för lantbruksenheter och 2010 för ägarlägenhetsenheter. En särskild fastighetstaxering genomförs årligen de år då allmän eller förenklad fastighetstaxering inte sker. Dock leder den särskilda fastighetstaxeringen till ett nytt taxeringsvärde endast om fastigheten genomgått en förändring.

#### *Uttag av fastighetsavgift och fastighetsskatt*

Den statliga fastighetsskatten för bostadshus<sup>37</sup> slopades 2008 och ersattes med en kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften är knuten till inkomstbasbeloppet och indexeras årligen med hänsyn till den allmänna inkomstutvecklingen.

Fastighetsavgiften beräknas 2017 uppgå till 7 712 kronor per småhus, dock inte högre än 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 320 kronor per lägenhet i flerbostadshus (bostadsdel i hyreshus), dock inte högre än 0,3 procent av taxeringsvärdet. Takbeloppen för den kommunala fastighetsavgiften beräknas genom att 2008 års takbelopp, 6 000 kronor för småhus och 1 027 kronor för hyreshus, räknas upp med den procentuella förändringen av inkomstbasbeloppet uttryckt med två decimaler.<sup>38</sup> Den 1 januari 2013

<sup>37</sup> Bostadshus kan vara antingen småhusenheter ("egnahem"), småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenheter ("mangårdsbyggnad"), ägarlägenheter eller hyreshusenheter ("hyres- och bostadsrätter"). Ägarlägenheter beskattas i stort sett likvärdigt som småhus.

<sup>38</sup> Endast de två första decimalerna används, i övrigt sker ingen avrundning. Exempelvis ska en procentuell förändring på 7,136 procent uttryckas som 7,13 procent vid beräkningen.

sänktes fastighetsavgiften för lägenheter i flerbostadshus dels genom en sänkning av takbeloppet per lägenhet, dels genom en sänkning av avgiften som andel av taxeringsvärdet från 0,4 procent till 0,3 procent. Sänkningen av takbeloppet innebar att 2008 års takbelopp sänktes från 1 200 kronor till 1 027 kronor. Takbeloppet avrundas nedåt till närmaste hela kronor. Indexeringen kan illustreras med ett exempel. Inkomstbasbeloppet har fastställts till 48 000 kronor för år 2008 och förväntas uppgå till 61 700 kronor för år 2017, vilket uttryckt med två decimaler motsvarar en procentuell förändring på 28,54 procent. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift för 2017 uppgår därmed till  $6\,000 \cdot 1,2854 = 7\,712$  kronor för småhus, respektive  $1\,027 \cdot 1,2854 = 1\,320$  kronor för lägenhet i flerbostadshus. För småhus på ofri grund uppgår takbeloppet till hälften av ordinarie belopp, dvs. 3 856 kronor 2017.

Den kommunala fastighetsavgiften gäller enbart för svenska bostäder, utländska privatbostäder beskattas därmed inte i Sverige sedan 2008. För nybyggda bostäder är fastighetsavgiften av bostadspolitiska skäl nedsatt under de första 10 eller 15 åren. Varje bostad tilldelas ett särskilt värdeår (som kan förändras genom om- och tillbyggnation). Sedan 2013 gäller att bostäder med värdeår 2012 eller senare har fullt nedsatt fastighetsavgift de första 15 kalenderåren efter värdeåret. För bostäder med värdeår fr.om. 2004 t.o.m. 2011 gäller de tidigare reglerna, dvs. fastighetsavgiften är fullt nedsatt de första fem kalenderåren efter värdeåret och nedsatt till hälften de därpå följande fem åren.

I samband med fastighetsavgiftsreformen slopades de s.k. dämpnings- och begränsningsreglerna i fastighetsskatten. En ny reduktionsregel ("spärrbeloppet") för pensionärer infördes dock. Regeln begränsar den fastighetsavgift som ska betalas till 4 procent av summan av den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst och överskott i inkomstslaget kapital. Avgiften kan dock inte bli lägre än ett belopp som år 2017 uppgår till 3 059 kronor. Detta belopp räknas upp genom att 2008 års belopp, 2 800 kronor, räknas upp med den procentuella förändringen av prisbasbeloppet, uttryckt med två decimaler. Beloppet avrundas nedåt till närmaste hela kronor. Reduktionen gäller endast för småhus som utgör den skattskyldiges permanentbostad.

Kommersiella lokaler och industrifastigheter (s.k. industrienheter) är fastighetsskattepliktiga sedan inkomståret 1996. Inkomståret 1999 frikopplades elproduktionsenheter från industrienheter



och blev en egen taxeringsenhet. Skattesatsen för kommersiella lokaler är 1,0 procent. För industrier och elproduktionsenheter utom vindkraftverk och vattenkraftverk är skattesatsen 0,5 procent. För vindkraftverk är skattesatsen 0,2 procent. 2008 höjdes fastighetsskatten för vattenkraftverk från 1,2 procent till 1,7 procent. Skattesatsen höjdes sedan temporärt med 0,5 procentenheter 2006–2010. Från och med 2011 höjdes skattesatsen från 1,7 till 2,8 procent. Som en del i energiöverenskommelsen aviserar regeringen i budgetpropositionen för 2017 att fastighets-skattesatsen för vattenkraftverk bör sänkas till 0,5 procent av taxeringsvärdet genom sänkningar i fyra steg under perioden 2017–2020. Från och med den 1 januari 2017 bör skattesatsen sänkas från 2,8 procent till 2,2 procent av taxeringsvärdet, fr.o.m. den 1 januari 2018 bör skattesatsen uppgå till 1,6 procent av taxeringsvärdet, fr.o.m. den 1 januari 2019 bör skattesatsen uppgå till 1,0 procent av taxeringsvärdet och fr.o.m. den 1 januari 2020 bör skattesatsen uppgå till 0,5 procent av taxeringsvärdet.

#### *Schablonavdrag vid uthyrning av bostäder*

Vid uthyrning av en privatbostadsfastighet eller en privatbostad, och vid avyttring av produkter från en sådan fastighet eller bostad, samt vid andrahandsuthyrning av en bostad som innehas med hyresrätt (hyreslägenhet), ska ersättningen tas upp i inkomstslaget kapital. Utgifter för upplåtelsen eller produkterna får inte dras av. I stället ska avdrag göras med bl.a. ett fast schablonbelopp. Från och med 2013 uppgår schablonbeloppet vid privatuthyrning av bostad till 40 000 kronor per person och år.

#### *Stämpelskatt*

Vid förvärv av fast egendom och tomträtt samt beviljande av inteckningar ska stämpelskatt tas ut. Vid förvärv är skatten 1,5 procent för fysisk person och 4,25 procent för juridisk person. Skatten beräknas på köpeskillingen, om inte taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljats överstiger köpeskillingen. Vid inteckning är skatten 2 procent av inteckningsbeloppet för fast egendom och tomträtt. Dessutom beskattas inteckning av luftfartyg med 1 procent, företagsinteckning med

2 procent samt skepp med 0,4 procent. Intäkterna från stämpel-skatten beräknas uppgå till 12,5 miljarder kronor år 2017.

### Statistik

I Tabell 4.8 sammanfattas avgiftssatser, skattesatser och skatteintäkter för de olika fastighetstyperna under perioden 2013–2017.

**Tabell 4.8 Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter**

Procent och mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015*	2016*	2017*
<b>Avgifts- och skattesatser</b>					
Bostadshus					
Småhus <sup>1</sup>	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
Hyreshus (hyresrätter) <sup>1)</sup>	0,40	0,30	0,30	0,30	0,30
Hyreshus (bostadsrätter) <sup>1)</sup>	0,40	0,30	0,30	0,30	0,30
Kommersiella lokaler	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Industri- och elproduktionsenheter					
Vindkraftverk	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
Vattenkraftverk	2,80	2,80	2,80	2,80	2,20
<b>Intäkter fastighetsavgift och -skatt<sup>2)</sup></b>					
Bostadshus					
Småhus	13,80	13,96	14,40	14,59	14,97
Hyreshus (hyresrätter) <sup>2)</sup>	1,64	1,65	1,67	1,70	1,73
Hyreshus (bostadsrätter) <sup>2)</sup>	1,09	1,10	1,11	1,13	1,15
Kommersiella lokaler	7,42	7,57	7,69	7,80	7,92
Industri- och elproduktionsenheter	7,60	7,69	7,69	7,70	6,55

Anm.: Skattesatsen för vattenkraftverk höjdes från 1,2 till 1,7 procent 2008. Därutöver höjdes skattesatsen temporärt 2006–2010 med ytterligare 0,5 procentenheter. Från och med 2011 höjdes skattesatsen från 1,7 till 2,8 procent. Som en del i energioverenskommelsen aviserar regeringen i budgetpropositionen för 2017 att skattesatsen sänks från 2,8 till 2,2 procent. Energoöverenskommelsen innebär att skattesatsen stegvis kommer att sänkas till 0,5 procent av taxeringsvärdet under perioden 2017–2020.

\* Uppgiften är en prognos.

<sup>1)</sup> 2017 uppgår den kommunala fastighetsavgiften till 7 712 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 320 kronor per lägenhet i flerbostadshus (bostadsdel i hyreshus), dock maximalt 0,3 procent av taxeringsvärdet.

<sup>2)</sup> Taxeringen av hyreshus är beroende av upplåtelseformen. Andelarna hänförliga till hyresrätter respektive bostadsrätter är en uppskattning. Bostadsrättsföreningarnas andel av totalt taxeringsvärde för bostadshyreshus antas i beräkningen uppgå till 40 procent.

*Beräkningskonventioner*

Förändringar i den kommunala fastighetsavgiften kan ge upphov till flera indirekta effekter. Till den del fastighetsinkomsterna, t.ex. hyresintäkter, beskattas som inkomst av näringsverksamhet kan underlaget för inkomstskatten påverkas av en fastighetsavgiftsförändring. Men en förändrad fastighetsavgift kan också påverka hyrorna i hyreshus, avgifterna i bostadsrättsföreningar och brukarkostnaden för egnahem.

För bostadshus gäller följande gemensamma konventioner: höjd fastighetsavgift på småhus höjer KPI då den kommunala fastighetsavgiften ingår i beräkningarna av KPI via brukarkostnaden. Höjd fastighetsavgift på övriga bostadshus antas påverka hyror och avgifter, vilket också ger en KPI-effekt. Därmed uppkommer en indirekt KPI-effekt liknande den vid en höjning av mervärdesskatten eller vid en höjning av en punktskatt. Däremot bortses i detta sammanhang från eventuella inkomstskatteeffekter vilket motiveras av att inslagen av hyresreglering är förhållandevis starka på den svenska bostadsmarknaden. Hyressättningen i allmännyttiga bostadsföretag påverkar därmed hyrorna i övriga hyresbostadshus. En höjd fastighetsavgift kan antas höja hyresnivån i de allmännyttiga företagen. Dessa företag antas redovisa nollresultat i inkomstskattehänseende, därmed dämpas inte hyreshöjningen av att fastighetsavgiften är avdragsgill mot inkomstskatten.<sup>39</sup> Höjda hyror i allmännyttans bostäder antas sprida sig till privatägda hyresfastigheter, där hyreshöjningen fullt ut antas balansera den höjda fastighetsavgiften. Följaktligen uppkommer inte heller här någon inkomstskatteeffekt.

Förändringar i fastighetsavgiften kan medföra s.k. kapitaliseringseffekter vilket avser pris- och förmögenhetsförändringar som en fastighetsavgiftsförändring kan ge upphov till. Mätproblem gör emellertid att kapitaliseringseffekter är svåra att uppskatta och beaktas därför inte i de offentligfinansiella beräkningarna. Att inte ta hänsyn till kapitaliseringseffekter innebär sannolikt att intäktsökningen överskattas vid en avgiftshöjning och att intäktsbortfallet överskattas vid en avgiftssänkning.<sup>40</sup>

<sup>39</sup> Eventuellt kan de skattemässiga underskotten stiga men dessa får betydelse först då inkomstskattemässiga överskott uppkommer.

<sup>40</sup> Se bilaga 4 i betänkandet Begränsad fastighetsskatt (SOU 1999:59) för en diskussion om kapitaliseringseffektens potentiella inverkan på skatteintäkterna.

För förändringar i fastighetsskatten på industrifastigheter beaktas effekten på basen för inkomstskatten. Företagen förutsätts inte kunna kompensera för en fastighetsskattehöjning genom att höja priserna. Samma förhållande antas gälla för fastighetsskatten för kommersiella lokaler. I det senare fallet kan dock eventuella effekter via höjda hyror beaktas i en sidokalkyl, varvid en indirekt KPI-effekt uppkommer.

## 5 Företagsbeskattning

Företagsbeskattningen, som utgör en del av inkomstbeskattningen, består av regler som styr den skattemässiga inkomstberäkningen för juridiska personer, främst aktiebolag, samt för enskilda näringsidkare. Juridiska personer, förutom handelsbolag, dödsbon och skattebefriade institutioner, är skattskyldiga till bolagsskatt. I övriga fall är det den enskilde näringsidkaren eller delägaren i ett handelsbolag som är skattskyldig för vinster som uppkommer i näringsverksamheten.

År 2017 beräknas intäkterna från skatt på företagsvinster uppgå till 172 miljarder kronor. Denna intäkt svarar för 8,7 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar 17,0 procent av statens skatteintäkter. Företagens taxerade inkomster varierar dock med konjunkturen, vilket leder till att även skatteintäkterna från företagsvinster varierar och gör dem svårprognostiserade.

Inom företagsbeskattningsområdet förekommer endast ett fåtal beräkningskonventioner. I stället för konventioner används nästan uteslutande mikrobaserade beräkningar med hjälp av databasen FöretagsRegister och IndividDatabas (FRIDA). Då det är centralt att ha kännedom om FRIDA för att kunna förstå hur effektberäkningar genomförs ges inledningsvis en kort presentation av FRIDA i avsnitt 5.1.<sup>41</sup> I avsnitt 5.2 beskrivs översiktligt de allmänna principerna för företagsbeskattningen och därefter, i avsnitten 5.3–5.9, ges en introduktion till regelverken för de olika organisationsformerna. Kapitlet avslutas med översiktliga beskrivningar av europabolag, investeringsföretag och investeringsfonder, koncerner och internationell företagsbeskattning i avsnitt 5.10–5.14.

---

<sup>41</sup> För en utförlig beskrivning av databasen FRIDA och variabelbeskrivning m.m. hänvisas till SCB:s skrift *Dokumentation av FRIDA, inkomståret 2013*.

## 5.1 Kort beskrivning av databasen FRIDA

Databasen FRIDA består av ett flertal avidentifierade databaser för olika företagsformer. Här ingår databaser för enskild näringsverksamhet (både näringsidkare med och utan årsbokslut), handelsbolag, aktiebolag (inklusive fåmansaktiebolag), ekonomiska föreningar samt ideella föreningar. Databaserna innehåller taxerings- och SRU-data (Standardiserade RäkenskapsUtdrag) från Skatteverket, bokföringsstatistik för banker och försäkringsbolag från Finansinspektionen, SCB:s finansstatistik, uppgifter om utdelningar, fondemissioner och information om status gällande konkurs, ackord, likvidation, fusion, avregistrering och företagsrekonstruktion, där de sistnämnda uppgifterna är hämtade från Bolagsverket. För aktiebolag och handelsbolag finns även uppgifter om koncerntillhörighet, som gör det möjligt att koppla samman de olika bolag som ingår i en koncernstruktur och analysera dessa på koncernnivå. Det finns även viss information om vilka bolag som är utlandsägda. För enskilda näringsidkare samt delägare i fåmansföretag och handelsbolag finns individuppgifter om bl.a. personliga inkomster, vilket gör det möjligt att göra vissa kopplingar mellan företag och individer.

Informationen i databaserna för enskild näringsverksamhet, handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar finns från inkomståret 1995 och nya år läggs till med ca två års eftersläpning.

Från och med år 2005 omfattar FRIDA den totala populationen av företag. FRIDA bestod 2014 av ca 420 000 aktiebolag, ca 134 000 handelsbolag, ca 12 300 ekonomiska föreningar, inklusive bostadsrättsföreningar, och ca 796 000 enskilda näringsidkare.

## 5.2 Allmänna principer

Ett av syftena med 1990- och 1993-års inkomstskattereformer var att skapa skattemässig neutralitet mellan olika företagsformer. Utgångspunkten för bolagsbeskattningen är att vinster ska beskattas med en nominell skattesats som fr.o.m. inkomståret 2013 är 22 procent. Ett visst utrymme för att skjuta upp beskattningen av vinster genom att bilda obeskattade reserver finns dock. Senareläggningen av beskattningen sker framför allt genom

avsättning till periodiseringsfonder, vilka fr.om. 2005 är räntebelagda, och genom överavskrivningar på anläggningstillgångar.<sup>42</sup> Dessa möjligheter till konsolidering bidrar till att sänka den effektiva bolagsskattesatsen under den nominella.

Sverige har en nära koppling mellan bokföring och beskattning. Utgångspunkten för den skattemässiga inkomstberäkningen är den skattskyldiges bokförda resultat beräknat enligt bokföringsmässiga grunder om inte något annat uttryckligen föreskrivs i skattelagstiftningen.

I stort sett alla juridiska personer utom handelsbolag är skattesubjekt. Det innebär att exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar beskattas självständigt och fristående från sina ägare. Även stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och offentligrättsliga subjekt är skattesubjekt. Skattskyldigheten är dock begränsad i de fall dessa personer fullgör samhällsnyttiga uppgifter.

Företagsformer som inte är skattesubjekt är följande:

- Handelsbolag och kommanditbolag vad gäller inkomstskatt.
- Enkelt bolag och partrederi.
- Enskild näringsverksamhet (enskild firma).

Tabell 5.1 visar en sammanställning av inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt för juridiska personer åren 2013–2017. Aktiebolagen står för huvuddelen av inkomsterna och skattebetalningarna. Juridiska personer som inte är skattesubjekt betalar inte bolagsskatt, utan inkomsterna av näringsverksamheten beskattas hos delägarna. Delägarna kan även vara aktiebolag. Handelsbolag och kommanditbolag är dock skattesubjekt vad gäller fastighetskatt, fastighetsavgift, avkastningsskatt och särskild löneskatt. Särskild löneskatt betalas även av fysiska personer som bedriver passiv näringsverksamhet i enskild firma eller som delägare i handelsbolag.

<sup>42</sup> Periodiseringsfonder är inte räntebelagda för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

**Tabell 5.1 Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer 2013–2017**

Mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Inkomst av näringsverksamhet	421,3	462,0	490,9	505,1	544,4
Slutlig skatt	152,7	159,3	176,7	162,9	171,2
varav särskild löneskatt <sup>1)</sup>	30,9	31,0	32,3	33,9	35,5
varav avkastningsskatt	6,5	9,8	8,2	3,9	3,4
varav fastighetsskatt	18,1	18,4	18,5	18,7	17,7
varav bolagsskatt <sup>2)</sup>	89,0	96,5	117,6	105,5	113,7

Källa: Skatteverkets taxeringsutfall för inkomststären 2013–2014. Prognoser: Finansdepartementet. En \* markerar att uppgiften är en prognos.

<sup>1)</sup> Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.

<sup>2)</sup> Notera att prognosen för bolagsskatteintäkterna inkluderar effekten av avräknad utländsk skatt.

Bolagsskatteintäkterna kan beräknas utifrån den nominella bolagsskattesatsen och bolagsskattebasen (inkomst av näringsverksamhet) minus uppskattad avräknad utländsk skatt.

### 5.3 Aktiebolag

- Skattebas: inkomst av näringsverksamhet, som tar sin utgångspunkt från bolagens resultat efter bokslutsdispositioner.
- För att få fram beskattningsbar inkomst av näringsverksamhet gör bolagen olika skattemässiga justeringar av det bokförda resultatet.
- Skattesats: bolagsskattesatsen är 22 procent.

#### *Civilrättsliga regler*

Aktiebolaget är en juridisk person och kan således förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Privata bolag ska ha ett aktiekapital på minst 50 000 kronor, medan publika bolag ska ha ett aktiekapital på minst 500 000 kronor. Ett aktiebolag kan endast dela ut så mycket av sina medel att det bundna egna kapitalet (dvs. aktiekapital, uppskrivningsfond och reservfond) förblir intakt. Reglerna om årsredovisning innebär upprättande av balans- och resultaträkning jämte förvaltningsberättelse samt regler om koncernredovisning. Aktiebolag kan upplösas genom likvidation (frivillig eller obligatorisk), fusion, delning och konkurs.



### *Skatterättsliga regler*

En viktig princip inom bolagsbeskattningen är att varje aktiebolag är ett skattesubjekt, oberoende av om bolaget ingår i en koncern eller inte. I de fall då aktiebolaget endast har en eller ett fåtal ägare, varav minst en ägare är en fysisk person, föreligger ett fåmansföretag. Ägaren eller ägarna styr i de fallen mer direkt över bolagets handlande, vilket anses kunna ge upphov till skattefördelar.<sup>43</sup>

All verksamhet inom aktiebolaget hänförs till bolagets inkomst av näringsverksamhet. Underskottet ett visst år ska dras av från överskottet närmast följande år som ett avdrag i näringsverksamhet. Uppkommer underskott även det året förs detta vidare i sin helhet till följande år. Kapitalförluster på delägarätter får emellertid bara dras av mot kapitalvinster på delägarätter, den så kallade aktiefällan. Likaså får kapitalförluster på fastigheter bara dras av mot kapitalvinster på fastigheter, den så kallade fastighetsfällan.

Det redovisade resultatet av verksamheten är utgångspunkten även för den skattemässiga inkomstberäkningen. Den skattemässiga inkomstberäkningen ansluter även tidsmässigt till den civilrättsliga inkomstberäkningen. Det innebär att beskattningsåret sammanfaller med räkenskapsåret.

Inkomst av näringsverksamhet för ett aktiebolag beräknas genom att intäkter reduceras med kostnader och avskrivningar med tillägg eller avdrag för bokslutmässiga dispositioner och skattemässiga justeringar. Skattesatsen för aktiebolag är 22 procent.

Ett aktiebolag kan avyttras genom att aktierna säljs. Eventuell kapitalvinst beskattas hos aktieägarna i inkomstslaget kapital (om ägaren är en fysisk person) eller som inkomst av näringsverksamhet (om ägaren är en juridisk person). Kapitalvinsten är dock skattefri om andelarna är näringsbetingade.

### *Intäkter*

Företagsbeskattningen följer huvudprincipen i inkomstskattesystemet, dvs. alla intäkter, oavsett om de har karaktär av näringsintäkter, finansiella intäkter eller upplösning av obeskattade reserver, ska vara skattepliktiga till marknadsvärdet. Om lägre pris

---

<sup>43</sup> Se vidare avsnitt 5.4 Fåmansföretag.

har tagits ut ska enligt huvudregeln uttagsbeskattning ske, vilket medför att tillgången vid inkomstbeskattningen ska behandlas som om den sålts för marknadspris. Denna regel gäller för alla tillgångar i näringsverksamheten. Även upplösning av periodiseringsfond utgör skattepliktig inkomst, eftersom avdrag medges vid avsättningen.

### *Kostnader*

Utgångspunkten är att alla kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster i verksamheten får dras av. Det finns ett flertal undantag från avdragsrätten, t.ex. för böter och administrativa avgifter, vissa skadestånd, vissa representationsutgifter och vissa kostnader för processer. I budgetpropositionen för 2017 förslår regeringen att räntekostnader för efterställda lån inte får dras av om det rör sig om lån som får ingå i kapitaltäckningen. Regeländringen berör företag som måste följa solvens- eller kapitaltäckningsregler. Sedan 2009 finns begränsningar i avdragsrätten för vissa räntor avseende interna lån i samband med interna förvärv. Från och med den 1 januari 2013 utvidgades avdragsbegränsningarna till att gälla alla lån inom en intressegemenskap. Även när det gäller finansiella kostnader följer skatterätten de regler som utvecklats inom civilrätten. Det bör dock påpekas att det skatterättsliga kostnadsbegreppet är något mera vidsträckt då även vissa poster som inte är bokförda som kostnader får dras av. Det viktigaste av dessa avdrag är underskottsavdraget.

### *Avskrivningar*

Med anläggningstillgångar avses tillgångar som förväntas vara i företagets ägo i mer än ett år. Skatterätten kräver att utgiften för att anskaffa en anläggningstillgång fördelas över ett antal år som avser att motsvara den ekonomiska livslängden. Denna fördelning sker i form av avskrivningar (värdeminskningssavdrag). Maskiner och inventarier samt immateriella tillgångar skrivs av enligt en räkenskapsenlig avskrivningsmetod eller restvärdesmetod.

Enligt huvudregeln får en tillgång årligen skrivas av med maximalt 30 procent av tillgångens bokförda restvärde. Enligt kompletteringsregeln får avskrivning i stället ske med maximalt 20 procent

av anskaffningsvärdet. Det är fritt att skifta mellan dessa avskrivningsmetoder mellan olika år. Däremot måste samma regel tillämpas på samtliga tillgångar för ett specifikt år. Ofta medför räkenskapsenlig avskrivning en snabbare skattemässig avskrivning än vad som är företagsekonomiskt motiverat, vilket innebär att en obeskattad reserv i form av överavskrivningar uppkommer. Restvärdesmetoden medger avdrag med 25 procent av det skattemässiga värdet och tillämpas i huvudsak när de bokföringsmässiga och de skattemässiga avskrivningarna avviker från varandra. Inventarier med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp eller med en beräknad livslängd om högst tre år får dras av omedelbart.

Byggnader skrivs av med mellan två och fem procent per år och markanläggningar med fem procent per år.<sup>44</sup> Mark får inte skrivas av. Även anskaffningsutgiften för grustäkt och annan naturtillgång samt skog får skrivas av, fast då i takt med utvinningen, och för skog inte med hela anskaffningsvärdet.

### *Bokslutsdispositioner*

Bokslutsdispositionerna är knutna till beskattningen och har som främsta funktion att utjämna resultaten mellan olika år, varigenom skattebetalningarna omperiodiseras. De s.k. periodiseringsfonderna innebär att företagen kan sätta av upp till 25 procent av sin vinst i upp till sex år. Varje års avsättning ska utgöra en särskild fond i företagets bokslut, dvs. företaget kan maximalt ha sex stycken periodiseringsfonder vid ett och samma tillfälle. Från och med inkomståret 2005 är medel avsatta till periodiseringsfond räntebelagda. I praktiken innebär detta att företagen påförs en schablonintäkt, motsvarande 72 procent av statslåneräntan, som multipliceras med den totala stocken av avsättningar i fonderna. Värdering av varulager liksom pågående arbete ska som huvudregel följa den redovisning som gjorts i räkenskaperna.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> Täckdiken och skogsvägar skrivs dock av med tio procent per år.

<sup>45</sup> För att förhindra att vissa bestämmelser i skattelagstiftningen får oavsedda effekter om den genomsnittliga statslåneräntan eller statslåneräntan vid utgången av november blir noll eller negativ aviseras det i Budgetpropositionen inför 2017 ett golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. När det gäller avsättningar till periodiseringsfonderna ska golvet ligga på 0,5 procent. Det kommande förslaget ska träda i kraft den 1 januari 2017.

### Pensioner

Det finns i huvudsak fyra olika system för pensioner till anställda. Dessa är tjänstepensionsförsäkring, avsättning till konto, avsättning till pensionsstiftelse eller direkt pension. Grundprincipen är att arbetsgivarens kostnad för pension ses som en uppskjuten lön. Eftersom pensionen ses som uppskjuten lön utgår också särskild löneskatt, antingen vid avsättningen eller vid utbetalningen, beroende på vilken typ av pension som avses. Skattesatsen är 24,26 procent. Dessutom tas avkastningsskatt ut med 15 procent på den schablonberäknade avkastningen hos försäkringsföretagen.<sup>46</sup>

### Statistik

Företagsvinsterna, och därmed inkomst av näringsverksamhet i aktiebolag och ekonomiska föreningar, varierar kraftigt mellan olika år. Skattebasen varierar i princip med konjunkturen, men betydelsefulla korrigeringar kan ske genom att företagen förändrar sina reserver (exempelvis periodiseringsfonder) och genom avdrag för gamla underskott. Tabell 5.2 redovisar inkomst av näringsverksamhet för aktiebolag. Där redovisas även den bolagsskatt som aktiebolagen har betalat in till staten.

**Tabell 5.2 Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktiebolag 2011–2014**

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013	2014
Inkomst av näringsverksamhet	407,2	330,7	323,0	355,3
Slutlig skatt	145,9	120,6	120,1	123,2
varav särskild löneskatt <sup>1)</sup>	22,1	22,0	20,9	20,1
varav avkastningsskatt	9,5	4,2	2,1	2,2
varav fastighetsskatt	11,6	11,6	13,8	13,8
varav bolagsskatt <sup>2)</sup>	102,6	82,7	83,2	87,0

Källa: FRIDA.

<sup>1)</sup> Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.

<sup>2)</sup> Bolagsskatten sänktes från 26,3 procent till 22,0 procent år 2013.

<sup>46</sup> För ytterligare information om pensioner, se kapitel 4, avsnittet om avkastningsskatt.

*Beräkningskonventioner*

Beskattningen av bolagsinkomster kan i princip förändras på två sätt: genom förändringar av skattebasen eller genom förändrad skattesats.

Effekter av förändrad skattesats eller -bas analyseras genom mikrobaserade beräkningar i FRIDA. Vid en förändrad skattebas ändras basen för beskattningen och vid en skattesatsändring appliceras den nominella skattesatsen på skattebasen.

Resultatet efter bokslutsdispositioner och skatt utgör ramen för hur mycket företagen får dela ut, utan att påverka det egna kapitalet. Detta innebär att bolagsskatten kan inverka på ägarnas utdelningsinkomster och på värdeökningen på deras aktier. I beräkningskonventionerna beaktas emellertid inte indirekta effekter via förändrade underlag för ägarnas beskattning. I de statiska beräkningar som görs tas inte heller hänsyn till hur företagets investeringar och finansieringsstruktur kan komma att förändras till följd av en regeländring.

Slutligen tas hänsyn till att statligt ägda företag står för en andel av bolagsskatteintäkterna. Ökade eller minskade skatteintäkter från statligt ägda företag påverkar inte den offentligfinansiella beräkningen och därför räknas statligt ägda företags skattebetalningar bort i beräkningen.

**Exempel 5.1 Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet**

Bolagsskatten sänks med en procentenhet fr.o.m. inkomståret 2017.

*Mikrobaserad statistisk beräkning av bruttoeffekten:* Denna beräkning görs med hjälp av data från FRIDA. I ett första steg skrivs varje enskilt aktiebolags inkomst av näringsverksamhet för 2016 fram med en uppräkningsfaktor (vilken dels beaktar tidigare års inkomster, dels det förväntade konjunkturläget). Därefter undersöks hur statens skatteintäkter från varje bolag minskar då bolagsskatten sänks med en procentenhet. Beräkningen justeras därefter för statligt ägda företags andel av bolagsskattebetalningarna. Dessutom beaktas bolag med brutna räkenskapsår och effekter på periodiseringsfonderna.

*Makrobaserad statistisk beräkning av bruttoeffekten:* Den prognostiserade skattebasen är 544 mdkr för 2017. Bortsett effekten från bolag med brutna räkenskapsår och statligt ägda bolag

kommer en bolagsskattesänkning med en procentenhet att minska bolagsskatteintäkterna för införandeåret med 5,44 mdkr ( $=0,01 \cdot 544$ ). Beräkningen justeras sedan för bolag med brutna räkenskapsår och eventuella effekter på periodiseringsförfarandena. Enligt FRIDA härrör ca en fjärdedel av bolagsskatteintäkterna från företag med brutna räkenskapsår. Under antagandet om att alla dessa räkenskapsår löper mellan den 1 juli och 30 juli kommer under inkomståret 2017 dessa bolag endast att få del av bolagsskattesänkningen under det andra halvåret. Det betyder att tappet i skatteintäkter reduceras med 0,68 mdkr ( $=0,25 \cdot 0,5 \cdot 0,01 \cdot 544$  mdkr). Sammanfattningsvis minskar bolagsskatteintäkterna därmed med 4,76 mdkr. Vinsterna efter skatt i bolagen kommer att öka med samma belopp. Bolagsskattesänkningen kan således antas få fullt genomslag ett kalenderår efter införandeåret. För att beräkna den offentligfinansiella effekten av intäktsförskjutningen används den nominella räntan på 10-åriga statsobligationer. Denna är prognostiserad till 1,36 procent för 2017. Intäktsförskjutningen kommer därmed att minska den varaktiga kostnaden med 0,01 mdkr ( $=0,68 \text{ mdkr} \cdot 0,0136$ ). Den varaktiga offentligfinansiella kostnaden blir då 5,43 mdkr. Slutligen justeras beräkningarna för uppskattad avräknad utländsk skatt samt statligt ägda bolagsandel av bolagsskattebetalningarna. Denna andel kan skilja sig över tid, bland annat eftersom staten köper och säljer bolag vid olika tillfällen. En beräkning av denna effekt utifrån aktuella data görs därför i samband med en beräkning av den offentligfinansiella effekten. I föreliggande exempel redovisas dock ingen sådan beräkning, utan den får göras separat. Tabell 5.3 illustrerar exemplet.

**Tabell 5.3 Offentligfinansiell kostnad av sänkt bolagsskatt med en procentenhet**

Mdkr					
Bruttoeffekt					-4,76
<b>Nettoeffekt, år</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>Varaktig</b>
Offentligfinansiell nettoeffekt	-4,76	-5,44	-5,44	-5,44	-5,43

## 5.4 Fåmansföretag

Som fåmansföretag räknas aktiebolag eller ekonomiska föreningar<sup>47</sup> där fyra eller färre fysiska personer äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt, har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. Med delägare i ett fåmansföretag avses en fysisk person som direkt eller indirekt äger, eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag ska en person och dennes närstående (närståendekrets) anses som en delägare.

Det finns särskilda regler om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna.<sup>48</sup> Reglerna gäller bara utdelning och kapitalvinst på *kvalificerade* andelar i ett fåmansföretag. En andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om delägaren eller någon närstående till denne varit verksam i betydande omfattning i företaget under något av de senaste fem åren. Detta gäller även om personen har varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En andel är också kvalificerad om fåmansföretaget äger andel i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket personen varit verksam i betydande omfattning under nämnda tid. Dessutom gäller att alla delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget ska anses som en enda delägare. Reglerna syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägarna har arbetat i företaget, ska beskattas som arbetsinkomster och inte som kapitalinkomster. Utdelning från fåmansföretag (i stället för lön) kan medföra skattefördelar genom den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital (jämfört med inkomst av tjänst). Detsamma kan gälla vid försäljning av andelar i fåmansföretag. För att förhindra skattefördelar begränsas möjligheterna för aktiva delägare, inklusive närstående, att få utdelning behandlad som inkomst av kapital. Reglerna gäller även delägare i ekonomiska föreningar.

---

<sup>47</sup> Ekonomiska föreningar behandlas närmare i avsnitt 5.6.

<sup>48</sup> En mer detaljerad beskrivning av dessa regler återfinns i avsnitt 4.2.

*Beräkningskonventioner*

Generellt utformade konventioner för beräkning av offentlig-finansiella effekter vid regelförändringar inom detta område saknas. I stället görs mikrobaserade beräkningar för att räkna ut bruttoeffekten av olika regelförändringar. Beräkningarna baseras på underlag från databasen FRIDA, där uppgifter om fåmansföretag kan matchas med aktiva ägares personliga deklARATIONER. En beskrivning av databasen FRIDA ges i avsnitt 5.1. SCB har även börjat integrera 3:12-reglerna i FASIT. En beskrivning av FASIT ges i inledningen av kapitel 3.

## 5.5 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen: beräkning av självfinansieringsgraden

En förändrad bolagsskattesats ( $\tau$ ) kan förväntas leda till betydande beteendeförändringar som på sikt påverkar bolagsskattebasen. Till exempel kan en lägre  $\tau$  leda till att bolagens investeringar blir fler när avkastningskravet före skatt sänks. Dessa beteendeförändringar, eller så kallade dynamiska effekter, förväntas verka via fem olika kanaler:

1. Inkomstomvandling.
2. Vinsttransfereringar inom multinationella företag.
3. Valet mellan eget och lånat kapital.
4. Effekter på marginella investeringar.
5. Effekter på utländska direktinvesteringar.

Effekten på bolagsskattebasen via dessa kanaler kan användas för att beräkna självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning.

I det följande redovisas semielasticiteten, dvs. den procentuella förändringen av bolagsskattebasen till följd av en förändring av bolagsskattesatsen med en procentenhet. I exemplet analyseras en sänkning av  $\tau$ , men metoden är även applicerbar för en bolagsskattehöjning. Metoden bygger på De Mooij och Ederveen (2008)<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> De Mooij, Ruud & Ederveen, S, "Corporate tax elasticities: a reader's guide to empirical findings", *Oxford Review of Economic Policy*, 2008, 24 (4), pp. 680–697.



och på empiriska skattningar av semielasticiteter för de olika kanalerna som används av författarna.

*1. Inkomstomvandling:* Det duala inkomstskattesystemet i Sverige kan ge incitament till olika former av inkomstomvandling. Eftersom kapitalinkomster beskattas med en lägre skattesats än arbetsinkomster och enskild näringsidkares inkomster, kan t.ex. en sänkning av bolagsskattesatsen leda till att det blir mer fördelaktigt att omvandla dessa inkomster till kapitalinkomster genom att bedriva verksamhet i form av ett aktiebolag, eller ombilda sin verksamhet till aktiebolag.

Storleken på de offentligfinansiella effekterna av inkomstomvandling vid en förändring av bolagsskattesatsen är osäker. De ökade intäkterna av inkomstomvandlingen vägs sannolikt upp av minskade intäkter från arbetsinkomster och enskilda näringsidkares inkomster. Sammantaget görs därför bedömningen att inkomstomvandlingen på lång sikt inte påverkar de totala skatteintäkterna vid en förändring av bolagsskattesatsen.

*2. Vinsttransfereringar:* Multinationella företag kan genom pris-sättningen av koncerninterna transaktioner skatteplanera och därmed minimera sina skattekostnader. Skillnader i  $\tau$  mellan länder påverkar detta beteende, vilket har visats i ett antal empiriska studier. Resultaten visar att en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet ökar de redovisade vinsterna hos de multinationella företag som befinner sig i landet med i storleksordningen 0,8 procent.

Baserat på en studie från ITPS (2007)<sup>50</sup> antas multinationella företag stå för ca 50 procent av bolagsskattebasen. Om semielasticiteten på 0,8 multipliceras med denna andel blir effekten på bolagsskattebasen av en procentenhets sänkning av  $\tau$  att basen ökar med 0,4 procent ( $=1 \cdot 0,8 \cdot 0,5$ ).

*3. Valet mellan lånat och eget kapital:* Om en kapitaltillgång finansieras med lån får räntekostnaderna dras av från bolagets beskattningsbara inkomst. Kapitalkostnaden för tillgångar som finansieras med lånat kapital är därmed lägre än för tillgångar som finansieras med eget kapital. Detta ger incitament för låne-

---

<sup>50</sup> ITPS, "Strukturstudie av näringslivet i Sverige 2004", S2007:001.

finansiering av investeringar. Följer man detta resonemang så kommer en sänkt bolagsskattesats att minska företagets skuldkvot (kvoten lånat kapital/ totalt kapital).

En sammanfattning av den empiriska litteraturen indikerar en semielasticitet på ca 0,3 (för hela ekonomin, inklusive utländska företag).<sup>51</sup> En procentenhet lägre  $\tau$  minskar därmed skuldkvoten med 0,3 procent. Effekten av en lägre skuldkvot på bolagens skattebetalningar beror bland annat på ränteläget. Givet vissa antaganden (se fotnot) om det långsiktiga ränteläget, bedöms en 0,3 procent lägre skuldkvot öka bolagsskattebasen med ca 0,16 procent.<sup>52</sup>

*4. Effekter på marginella investeringar:* Enligt ekonomisk teori kommer investeringar att äga rum om avkastningen på den marginella investeringen överstiger dess kapitalkostnader efter skatt, inklusive depreciering och finansieringskostnader. Effekten av  $\tau$  på investeringarna går via kapitalkostnaden ( $c$ ), som kan definieras som den minsta nettoavkastning en investering måste ge före skatt för att vara lönsam. Då beaktas också värdet av avdrag, skattekrediter och depreciering. Kapitalkostnaden påverkas av

- a) finansieringsform (lånat kapital, nyemitterat eget kapital eller icke utdelade vinstmedel),
- b) typ av tillgång (maskiner, immateriella tillgångar, lager, finansiella tillgångar och byggnader).<sup>53</sup>

Utifrån c kan sedan den effektiva marginalsattesatsen (effective marginal tax rate, EMTR) beräknas. EMTR definieras vanligtvis som  $(c-r)/c$ , där  $r$  är den reala avkastningen efter skatt för den som finansierar investeringen. I en liten öppen ekonomi som den svenska bestäms  $r$  på den internationella kapitalmarknaden.

<sup>51</sup> De Mooij, Ruud & Ederveen, S, 2008.

<sup>52</sup> Resultatet följer av att bolagssektorn antas bestå av finansiella och icke finansiella företag som finansierar sig direkt via hushållen. Bolagsskattebasen kan definieras som

$B = (E + D) * r_1 - D * r_2$ , där  $E$  är företagssektorns egna kapital,  $D$  är sektorns totala skulder,  $r_1$  är kapitalets bruttoavkastning och  $r_2$  är kostnaden för att låna en enhet kapital. Vi antar att skuldkvoten är 57 procent på aggregerad nivå samt att  $r_1 = 0,05$  och  $r_2 = 0,03$ .

<sup>53</sup> Skillnader i kapitalkostnad ( $c$ ) mellan olika finansieringskällor eller tillgångsslag beror främst på avdragsmöjligheterna och möjligheten till avskrivningar. När vi beräknar  $c$  för hela ekonomin viktas, i linje med OECD ("Taxing Profits in a Global Economy – Domestic and International Issues." Paris: OECD, 1991), nyemitterat kapital med 10 procent, lån med 35 procent och icke utdelade vinstmedel med 55 procent. Alla tillgångsslag viktas lika.

Utifrån vissa antaganden beräknas semielasticiteten av EMTR på en investering till -0,98 procent, dvs. om EMTR sänks med en procentenhet ökar investeringarna med 0,98 procent. För att kunna beräkna effekten av en förändring av bolagsskattesatsen på investeringarna måste effekten av bolagsskattesänkningen på EMTR först fastställas. Beräkningarna visar att en procentenhet lägre  $\tau$  (givet en bolagsskattesats på 22 procent) ger en sänkning av EMTR med 0,67 procentenheter, från 14,47 till 13,80 procent.<sup>54</sup> Det skulle innebära att investeringarna ökar med ca 0,65 procent ( $=0,67 \cdot 0,98$ ). I enlighet med de Mooij och Ederveen (2008), görs det förenklande antagandet att 50 procent av investeringarna reagerar på marginella skatteincitament.<sup>55</sup> Effekten på bolagsskattebasen av en sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet blir då en ökning om 0,33 procent.

*5. Effekter på utländska direktinvesteringar:* Förutom marginella investeringsbeslut, kan multinationella företag också fatta beslut om nya dotterbolag ska etableras i ett visst land eller inte. Dessa beslut beror delvis på den genomsnittliga effektiva skattesatsen (effective average tax rate, EATR) investeringen möter.<sup>56</sup> En sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet beräknas leda till att EATR minskar med 0,87 procent.<sup>57</sup>

Semielasticiteten av en sänkning av EATR på antalet utländska etableringar beräknas till -3,2.<sup>58</sup> För att kunna mäta effekten på bolagsskattebasen bör semielasticiteten på -3,2 multipliceras med andelen av bolagsskattebasen som är utlandsägd. Som approximation för det sistnämnda används andelen anställda i utlandsägda företag, som enligt ITPS (2007) är 25 procent. En sänkning av EATR med en procentenhet ger därmed en förändring i bolagsskattebasen med  $0,25 \cdot (-3,2) = -0,8$  procent.

---

<sup>54</sup> Metoden bygger på Devereux, M.P., och Griffith, R, "Evaluating Tax Policy for Location Decisions", *International Tax and Public Finance*, 10, 107–126, 2003.

<sup>55</sup> Mindre konkurrensutsatta investeringar, som t.ex. monopol, är mindre känsliga för skatteincitament.

<sup>56</sup> EATR kan tolkas som nuvärdet av skatterna i ett projekt delat med nuvärdet av vinsterna i projektet i avsaknad av skatter.

<sup>57</sup> Beräkningarna bygger på Devereux, M.P., och Griffith, R, 2003.

<sup>58</sup> Ett möjligt problem i detta mått på utländska direktinvesteringar är att även utländska företags förvärv av svenska företag fångas upp, och därmed överskattas effekten av utländska direktinvesteringar.

Den totala effekten på bolagsskattebasen följer därefter av att 0,8 multipliceras med den effekt en procentenhets sänkning av  $\tau$  har på EATR, vilket blir ca 0,7 procent ( $=0,87 \cdot 0,8$ ).

**Tabell 5.4 Långsiktig effekt på bolagsskattebasen vid en procentenhets sänkning av bolagsskattesatsen**

Effekten uttryckt som procentuell variation

	Relevant skattesats	Effekt
Vinstransfereringar	Nominell bolagsskatt	0,40
Val mellan lånat/eget kapital	Nominell bolagsskatt	0,16
Marginella Investeringar	EMTR	0,33
Utländska direktinvesteringar	EATR	0,70
<b>Summa</b>		<b>1,59</b>

*Exempel på beräkning av självfinansieringsgrad*

Utifrån dessa semielasticiteter kan självfinansieringsgraden för en förändring av  $\tau$  med en procentenhet beräknas: Den prognostiserade skattebasen är 544 miljarder kronor för 2017. I detta exempel antas att bolagsskatten sänks från 22 till 21 procent. Om de reala effekterna som påverkar investeringarna först beaktas, blir effekten att bolagsskattebasen ökar med 1,03 procent ( $0,33+0,7$ ), vilket motsvarar ca 5,6 miljarder kronor. Effekten på investeringar är den enda som påverkar produktionsfaktorernas marginalproduktivitet, och därmed hur vinsterna dessa genererar fördelas mellan arbete och kapital. För att beräkna den dynamiska effekten antas att fler investeringar höjer marginalproduktiviteten för arbete. Detta skapar ett större löneutrymme som antas absorbera 50 procent av vinstökningarna, vilket motsvarar ca 2,8 miljarder kronor i detta exempel. Givet en nominell bolagsskattesats på 21 procent efter sänkningen och en långfristig marginalintäkt för offentlig sektor av ökade skatteintäkter på arbetsinkomster på 40 procent ökar de totala skatteintäkterna med ca 1,71 miljarder kronor ( $=2,8 \cdot 0,21 + 2,8 \cdot 0,4$ ).

Om effekterna från vinsttransfereringar och ökad soliditet i företagen läggs till ( $0,40+0,16$  procent), medför det ytterligare 0,64 miljarder kronor ( $=544 \cdot 0,0056 \cdot 0,21$ ) i ökade skatteintäkter. Den totala dynamiska effekten från ett offentligfinansiellt perspektiv blir därmed ca 2,35 miljarder kronor ( $=0,64+1,71$ ).

Den statiska effekten av en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet är 5,4 miljarder kronor ( $=0,01 \cdot 544$ ). Självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning blir då 43 procent ( $=2,35/5,4$ ).

Beräkningar av självfinansieringsgraden påverkas av skattningar och antaganden. Exempelvis skulle ett större utrymme för löneökningar innebära en högre självfinansieringsgrad. En mindre effekt på utländska direktinvesteringar skulle å andra sidan ge en lägre självfinansieringsgrad. Oaktat detta ger resultaten en självfinansieringsgrad som befinner sig inom spannet av vad tidigare studier funnit.<sup>59</sup>

## 5.6 Ekonomiska föreningar

### *Civilrättsliga regler*

För att en ekonomisk förening ska föreligga, erfordras att ekonomisk verksamhet bedrivs i syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Det krävs också att den är kooperativ, dvs. medlemmarna ska delta i föreningens verksamhet. Medlemmarna kan bl.a. delta i verksamheten som konsumenter eller genom eget arbete. Vidare ska föreningen uppfylla vissa villkor i fråga om rätten till medlemskap. Den ekonomiska föreningen har liksom aktiebolaget en egen förmögenhet. Dock saknas regler om visst minimikapital, och insatskapitalet behöver inte betalas kontant till föreningen. Minst fem procent av vinsten ska årligen sättas av till en reservfond till dess att denna tillsammans med insatskapitalet uppgår till antingen föreningens skulder eller 40 procent av föreningens tillgångar. Avsättningen ska dock alltid göras till dess reservfonden uppgår till minst 20 procent av insatskapitalet. Det finns även regler som begränsar utdelningar till föreningens medlemmar. Utdelning från en ekonomisk förening sker ofta i form av återbäring eller efterlikvid. Återbäring är utdelning till medlemmar i ett konsumentkooperativ där storleken bestäms av hur mycket medlemmen har köpt från föreningen. Efterlikvid är

<sup>59</sup> Se Sørensen, P.B., "Measuring the deadweight loss from taxation in a small open economy: A general framework with an application to Sweden", *Economic Policy Research Unit*, October 2011 och Mankiw, N. G. & Weinzierl, M. "Dynamic Scoring: A Back of the Envelope Guide", *Journal of Public Economics*, 90 (8), 2006, för en sammanfattning av litteraturen.

utdelning från främst producentkooperativ och grundar sig på hur mycket medlemmen har sålt till föreningen. Återbäring och efterlikvider ska ingå i underlaget för obligatorisk avsättning till reservfonden.

### *Skatterättsliga regler*

Ekonomiska föreningar är skattesubjekt. Överlag gäller samma beskattningsregler som för aktiebolag. Den redovisning som har gjorts i avsnitt 5.3 avseende aktiebolagens beskattning gäller därför även för ekonomiska föreningar, men med vissa undantag. För en ekonomisk förening som uppfyller vissa krav på öppenhet, gäller att avdragsrätt föreligger för utbetalning av vinst i form av återbäring eller efterlikvider, s.k. kooperativ utdelning. En ekonomisk förening har vidare avdragsrätt för utdelning som har lämnats i förhållande till inbetalda medlemsinsatser och förlagsinsatser. I praktiken innebär detta att utdelningen endast beskattas hos medlemmen. Skattesatsen för ekonomisk förening är densamma som för aktiebolag, dvs. 22 procent.

### *Statistik*

Inkomst av näringsverksamhet i ekonomiska föreningar och den inkomstskatt dessa betalar redovisas i Tabell 5.5.

**Tabell 5.5 Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från ekonomiska föreningar (exkl. bostadsrättsföreningar) 2011–2014**

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013	2014
Inkomst av näringsverksamhet	1,6	0,8	0,9	0,9
Slutlig skatt	0,8	0,5	0,5	0,5

Källa: FRIDA.

### *Beräkningskonventioner*

Beräkningskonventionerna för ekonomiska föreningar följer beräkningskonventionerna för aktiebolag, se avsnitt 5.3.

## 5.7 Bostadsrättsföreningar

### *Civilrättsliga regler*

En bostadsrättsförening är en ekonomisk förening. Bostadsrättsföreningens särart har emellertid motiverat en särskild reglering i lag. Särreglerna i denna lag avser främst frågor om upplåtelse av bostad. Bostadsrättsföreningens syfte är att upplåta bostäder till sina medlemmar. Föreningen ska utan tidsbegränsning upplåta bostad till medlemmen och medlemmen får i princip endast kvarstå så länge denne innehar en bostadsrätt. För en bostadsrättsförening ska en ekonomisk plan upprättas.

### *Skatterättsliga regler*

En bostadsrättsförening beskattas antingen som ett privatbostadsföretag (äkta bostadsrättsförening) eller som ett oäkta bostadsföretag. Med privatbostadsföretag avses en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget. En äkta bostadsrättsförening är fr.om. den 1 januari 2007 skattebefriad för sina fastighetsinkomster. Det innebär samtidigt att den inte heller ska ta upp erhållna statliga räntebidrag för bostadsändamål till beskattning. Avdrag får inte göras för ränta på lånat kapital som lagts ned i fastigheten, återbetalning av statliga räntebidrag för bostadsändamål och tomträttsavgäld. Om en äkta bostadsrättsförening har andra inkomster som inte ingår i själva fastighetsförvaltningen, ska sådana inkomster beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Är föreningen inte ett privatbostadsföretag är den i stället ett oäkta bostadsföretag och beskattas konventionellt på samma sätt som andra ekonomiska föreningar och aktiebolag, dvs. i princip ska samtliga intäkter och kostnader tas med vid inkomstberäkningen. Avdrag görs för driftkostnader, värdeminskning m.m. Därtill kommer fastighetsskatt.

Endast oäkta bostadsföretag får dra av fastighetsskatten. På bostadsdelen i hyreshus har den statliga fastighetsskatten fr.om.

inkomståret 2008 ersatts av en kommunal fastighetsavgift. Från och med den 1 januari 2013 uppgår den till 0,3 procent av taxeringsvärdet, dock med ett takbelopp per lägenhet som bestäms årsvis. För lokaldelen i hyreshus utgår statlig fastighetsskatt motsvarande 1,0 procent av taxeringsvärdet. För en mer detaljerad beskrivning av fastighetsavgiften hänvisas till avsnitt 4.7.

### *Statistik*

Inkomst av näringsverksamhet i bostadsrättsföreningar och den skatt dessa betalar redovisas i Tabell 5.6.

**Tabell 5.6 Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från bostadsrättsföreningar 2011–2014**

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013	2014
Inkomst av näringsverksamhet	0,1	0,1	0,1	0,1
Slutlig skatt	0,4	0,2	0,2	0,1

Källa: FRIDA.

### *Beräkningskonventioner*

Beräkningskonventioner för bostadsrättsföreningar och andra privatbostadsföretag utgår från FRIDA. Mikrobaserade beräkningar ligger till grund för att räkna ut bruttoeffekten av olika regelförändringar. Beräkning av periodiserade effekter följer beskrivningen i avsnitt 5.3.



## 5.8 Enskild näringsverksamhet

- Skattebas: inkomst av näringsverksamhet och positiv räntefördelning.
- Skattesats: inkomsten beskattas antingen på samma sätt som inkomst av tjänst eller som inkomst av kapital. Hur mycket som får tas ut som inkomst av kapital bestäms av det så kallade räntefördelningsutrymmet. Inkomst av näringsverksamhet beläggs med egenavgifter. Inkomst av kapital från enskild näringsverksamhet är enkelbeskattad, till skillnad mot inkomst av kapital från aktiebolag, som är dubbelbeskattad.

### *Civilrättsliga regler*

I en enskild näringsverksamhet företräder näringsidkaren själv sin verksamhet med fullt och oinskränkt förmögenhets samband. Särskild bokföring ska dock föras för näringsverksamheten utan sammanblandning med privatekonomin.

### *Skatterättsliga regler*

Näringsidkaren beskattas för inkomsten från den enskilda näringsverksamheten. Sociala avgifter tas ut på aktiv verksamhet i form av egenavgifter och på passiv verksamhet i form av särskild löneskatt. Avgifterna får dock dras av vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet.<sup>60</sup> En näringsverksamhet är aktiv om den skattskyldige har arbetat i inte oansenlig omfattning i verksamheten, i annat fall är näringsverksamheten passiv. Inkomstberäkningen ska göras enligt bokföringsmässiga grunder. Om underskott uppkommer får dessa endast dras av mot framtida överskott.<sup>61</sup>

Inkomstberäkningen följer i övrigt vad som allmänt gäller för inkomst av näringsverksamhet. Det civilrättsligt beräknade

<sup>60</sup> Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utanför EES räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

<sup>61</sup> I fråga om nystartad aktiv näringsverksamhet får underskott dras av som allmänt avdrag i maximalt 5 år med upp till 100 000 kronor per år.

resultatet av verksamheten utgör således utgångspunkten för den skatterättsliga inkomstberäkningen.

Regler för beskattning av enskilda näringsidkare utgör ett separat system som på många områden skiljer sig från beskattningen av verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform. Generellt gäller att man på inkomst av näringsverksamhet, som i princip beräknas på samma sätt som för juridiska personer, tar ut egenavgifter och progressiv inkomstskatt. Liksom för aktiebolag och ekonomiska föreningar finns det möjlighet till resultatutjämnning över tiden genom avsättning till periodiseringsfond för enskild näringsverksamhet. En skillnad är dock att avsättningen får uppgå till högst 30 procent av vinsten (25 procent för aktiebolag) och till skillnad från aktiebolag räntebeläggs inte avsättningarna. Vissa enskilda näringsidkare har genom bokslutsdispositioner möjlighet till ytterligare avsättningar, som till upphovsmannakonto och skogskonto.

Inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet beskattas hos fysiska personer som förvärvsinkomster tillsammans med inkomster i inkomstslaget tjänst). Det innebär att enskilda näringsidkare på dessa inkomster betalar kommunal inkomstskatt och när inkomster överstiger skiktgränsen även statlig inkomstskatt. Därtill kommer allmänna egenavgifter på inkomsten, egenavgifter på aktiv näringsverksamhet och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt om 22 procent, i enlighet med vad som beskrivs längre fram.

Kapitalvinst på fastighet beskattas som inkomst av kapital om delägaren är en fysisk person. Positiv räntefördelning får göras och negativ räntefördelning ska göras, vilket beskrivs längre fram.

För enskild näringsverksamhet ska inkomstberäkningen alltid ske för beskattningsår som sammanfaller med räkenskapsår (dvs. kalenderår).

### *Räntefördelning*

Negativ räntefördelning ska göras om kapitalunderlaget (i princip det beskattade egna kapitalet), beloppsmässigt understiger minus 50 000 kronor. I detta fall påförs näringsverksamheten en intäkt motsvarande statslåneräntan plus en procentenhet multiplicerad med det negativa underlaget. Regeringen har föreslagit att golv för

statslåneräntan i skattelagstiftningen införs. För beräkningen av negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning föreslås ett golv på 0,5 procentför statslåneräntan. Detta belopp får sedan dras av hos näringsidkaren i inkomstslaget kapital. Reglerna om negativ räntefördelning syftar till att förhindra att näringsidkaren drar av privata ränteutgifter i näringsverksamheten. Om kapitalunderlaget är positivt och överstiger gränobeloppet 50 000 kronor får positiv räntefördelning göras. Det innebär att avdrag får göras från inkomster av näringsverksamhet med ett belopp motsvarande statslåneräntan plus sex procentenheter multiplicerad med det positiva kapitalunderlaget. För beräkningen av positivt fördelningsbelopp vid räntefördelning har regeringen föreslagit att ett golv på 0 procent för statslåneräntan införs. Beloppet beskattas sedan hos näringsidkaren i inkomstslaget kapital. Genom reglerna om positiv räntefördelning har enskilda näringsidkare möjlighet att erhålla en del av avkastningen på det beskattade egna kapitalet i näringsverksamheten som inkomst av kapital.

### *Expansionsfonder*

Syftet med reglerna om expansionsfond är att det på samma sätt som för aktiebolag ska vara möjligt att bygga upp ett kapital i rörelsen utan att beskattning utöver bolagsskatt (eller expansionsfondsskatt) ska utlösas. Vinsten som avsätts till expansionsfond beskattas endast med expansionsfondsskatt som motsvarar bolagsskatten. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet och den erlagda expansionsfondsskatten får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Avsättningen får dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Det finns en beloppsgräns för hur stora avsättningar som får göras. För enskilda näringsidkare får fonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 128,21 procent av kapitalunderlaget för expansionsfonden, dvs. skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten (efter vissa justeringar). Avsättningar till expansionsfonden räknas inte som skuld.

*Statistik*

I enskild näringsverksamhet beskattas flera olika baser. Storleken på de olika skattebaserna framgår av tabell 5.7 nedan.

**Tabell 5.7 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2011–2014**

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013	2014
Positiv räntefördelning	5,8	5,4	5,0	5,6
Negativ räntefördelning	0,6	0,4	0,4	0,5
Avsättning till expansionsfond	2,0	1,8	1,7	1,6
Återföring från expansionsfond	1,5	1,4	1,4	1,6
Nettoavsättning till expansionsfond	0,5	0,4	0,3	0,0
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	11,1	11,3	10,5	10,4
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	42,2	41,2	35,5	36,7

Källa: FRIDA.

Tabell 5.7 visar att den positiva räntefördelningen för enskilda näringsidkare 2014 uppgick till 5,6 miljarder kronor, medan avsättningar till expansionsfonder uppgick till 1,6 miljarder kronor.

**Exempel 5.2 Sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet**

Ett exempel kan visa vilka effekterna blir när expansionsfondsskatten förändras. Exemplet utgår från förutsättningen att expansionsfondsskatten sänks med en procentenhet fr.o.m. inkomståret 2017. Vid beräkning av den offentligfinansiella kostnaden av en sänkning av expansionsfondsskatten med en procentenhet prognostiseras den nominella diskonteringsräntan till 1,36 procent (ränta på 10-årig statsobligation) och den genomsnittliga skattesatsen för inkomst av näringsverksamhet vara 52,2 procent. De avsatta medel som ligger i expansionsfonderna (stocken) antas vara konstant och uppgår till 18 900 mnkr (Källa: Skattestatistisk årsbok 2015). Det antas att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 21 procent. Fondmedlen beskattas som inkomst av näringsverksamhet då de tas ur fonden, varför avsättningarna till expansionsfonden utgör en räntefri skattecredit som staten ger till de som använder expansionsfonden. När expansionsfondsskatten sänks blir skattecrediten större. Innan sänkningen betalades

22 procent i skatt vid insättningen i fonden och 30,2 procent vid uttag (52,2 procent - 22,0 procent). Efter sänkningen betalas i stället 21 procent i skatt på insättningar och 31,2 procent i skatt på uttag (52,2 procent - 21,0 procent). För staten betyder detta att skatteintäkter motsvarande 1 procent av avsättningarna förskjuts från avsättningstillfället till återföringstillfället. Detta leder till ökad upplåning på 189 mnkr ( $=0,01 \cdot 18\,900$  mnkr), motsvarande 1,0 procent av avsättningarna. För att sänka expansionsfondsskatten används följande förfarande: År 2017, då expansionsfondsskatten sänks, anses de inestående avsättningar i expansionsfonden vara återförda till den gamla skattesatsen (22 procent) och åter avsatta till den nya skattesatsen (21 procent). Detta ger en engångseffekt år 2017, då de som använder sig av expansionsfonden får ett tillgodohavande på skattekontot motsvarande 1,0 procent av avsättningarna. Engångseffekten 2017 uppgår till 189 mnkr ( $=0,01 \cdot 18\,900$  mnkr). Utöver detta ökar den räntefria skattekrediten med ett motsvarande belopp. Vid en nominell räntenivå på 1,36 procent är kostnaden för den ökade upplåningen 2,57 mnkr ( $=0,0136 \cdot 189$  mnkr).

Sammanlagt leder detta till en nettoeffekt på 184,62 mnkr år 2017 och 2,57 mnkr åren därpå (2018–2020). Den senare siffran beskriver också den varaktiga effekten. Tabell 5.8 illustrerar exemplet.

**Tabell 5.8** Offentligfinansiell effekt för sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet

Mnkr					
Bruttoeffekt					
-191,57					
Nettoeffekt, år	2017	2018	2019	2020	Varaktig
Offentligfinansiell nettoeffekt	-191,57	-2,57	-2,57	-2,57	-2,57

### *Beräkningskonventioner*

Vid beskattningen av enskild näringsverksamhet förekommer olika skatte- och avgiftsparametrar. Dessa utgör integrerade delar vilket innebär att ändringar i en skattesats eller i en av baserna kan

påverka andra baser. Hur detta samspel ser ut beror på hur företagaren prioriterar med hänsyn till önskemål om disponibel inkomst för privat bruk, ersättningsnivån i socialförsäkrings-systemen, verksamhetens soliditet och framtida investeringar.

I beräkningskonventionerna förutsätts att näringsidkarna önskar upprätthålla en given nivå på sin inkomst från näringsverksamheten och att de genomgående prioriterar att få ut fullbeskattade intäkter ur verksamheten framför delbeskattade intäkter.

Vid förändringar i reglerna som medför förändringar i inkomst av näringsverksamhet antas mot denna bakgrund att näringsidkaren söker hålla sin inkomst av näringsverksamhet konstant, och att de resultatreglerande åtgärderna räntefördelning och expansionsfond används som regulatorer vid regeländringar. Vidare antas att det i första hand är räntefördelningen som ändras. Denna konvention måste självfallet modifieras när föreslagna ändringar är så omfattande att underlaget för räntefördelning och det sparade fördelningsutrymmet inte räcker till. Övervältring på inkomst av kapital antas ske utan fördröjning.

## 5.9 Handelsbolag och kommanditbolag

### *Civilrättsliga regler*

Handelsbolag är en företagsform för samarbete mellan ett antal fysiska och/eller juridiska personer. Handelsbolaget är en juridisk person, dvs. handelsbolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Delägarna är till skillnad från aktieägare solidariskt ansvariga för handelsbolagets skulder. Bolagets förpliktelser kan således komma att belasta delägarna. Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera personer avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i ett bolag och bolaget har förts in i handelsregistret. För handelsbolag saknas krav på visst eget kapital. Detta innebär också att det inte finns något krav på inbetalning av insatser till handelsbolag. Ett handelsbolag kan också leva vidare med ett negativt eget kapital, utan krav på att bolagsmännen ska täcka kapitalunderskottet. Det ställs samma krav på redovisning i handelsbolag som det görs i aktiebolag.

En variant av handelsbolag är kommanditbolag. I kommanditbolag kan vissa delägares ansvar – kommanditdelägarnas – för

bolagets förpliktelser begränsas till insatt kapital. Minst en delägare – komplementären – måste emellertid vara obegränsat ansvarig för bolagets samtliga förpliktelser.

### *Skatterättsliga regler*

Den skattemässiga behandlingen av handelsbolag och kommanditbolag är i princip densamma. Handelsbolag är inte skattesubjekt vad gäller inkomstskatt, i stället beskattas delägarna för sina andelar i handelsbolagets resultat. I princip all inkomst från handelsbolag utgör inkomst av näringsverksamhet för delägaren. Det innebär att en delägare som är fysisk person betalar kommunal inkomstskatt och, om inkomsterna överstiger skiktgränsen, även statlig inkomstskatt. Därtill kommer egenavgifter på aktiv näringsverksamhet och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt. Kapitalvinst på fastighet, som är en kapitaltillgång, beskattas dock som inkomst av kapital om delägaren är en fysisk person. För en delägare som är juridisk person ingår personens andel av handelsbolagets resultat i dennes inkomst av näringsverksamhet.

För fysiska personer kan underskott av ett handelsbolags verksamhet endast kvittas mot överskott från samma handelsbolag. Principerna för beräkning av inkomster från handelsbolag följer samma grunder som för aktiebolag. Inkomsten beräknas för bolaget som sådant och därefter fördelas den samlade inkomsten på delägarna. Inkomsten måste beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Handelsbolag har rätt till resultatreglering genom avsättning till periodiseringsfond. Sådan avsättning görs dock av delägarna. Underskott av ett handelsbolags verksamhet fördelas på delägarna.

För att skapa skattemässig neutralitet gentemot enskild näringsverksamhet gäller för delägare som är fysiska personer, i likhet med vad som gäller för enskild näringsverksamhet, regler om räntefördelning och expansionsfond. Ett handelsbolag kan ha ett negativt kapital. Negativt kapital i ett bolag får samma effekt som om delägaren har lånat pengar. Delägaren måste då ta upp en schablonmässigt bestämd ränteintäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (statslåneräntan + en procentenhet multiplicerad med den negativa justerade anskaffningsutgiften för andelen, se nedan för andelen). Avdrag görs för samma belopp i inkomstslaget kapital

(negativ räntefördelning). Om kapitalet är positivt har delägaren möjlighet att på motsvarande sätt göra avdrag i näringsverksamheten för en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning som utgörs av den justerade anskaffningsutgiften för andelen multiplicerad med statslåneräntan + sex procentenheter. Samma belopp beskattas i stället som inkomst av kapital hos delägaren. Regeringen har föreslagit att golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen införs. För beräkningen av negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning föreslås ett golv på 0,5 procent för statslåneräntan. För beräkningen av positivt fördelningsbelopp vid räntefördelning föreslås ett golv på 0 procent för statslåneräntan. Vid räntefördelningen för delägare i handelsbolag används den beräknade justerade anskaffningsutgiften som kapitalunderlag.

Avdrag för avsättning till expansionsfond får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat resultat och fonden får inte uppgå till ett så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfond är negativt. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet hos delägarna och erlagd expansionsfondsskatt får tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

#### *Justerad anskaffningsutgift*

Justerad anskaffningsutgift beräknas bara av delägare som är fysiska personer. Den justerade anskaffningsutgiften utgörs av den ursprungliga anskaffningsutgiften (köpeskillingen, tillskott vid bolagets bildande etc.) med tillägg för tillskott till bolaget och avdrag för med uttag från bolaget. Anskaffningsutgiften ska vidare ökas med delägarens andel av bolagets skattepliktiga inkomster och minskas med de avdragna underskott som belöpt sig på delägaren under innehavstiden. Den på detta sätt beräknade anskaffningsutgiften är den justerade anskaffningsutgiften. Vidare ska anskaffningsutgiften ökas med 22 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond och minskas med 22 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Om expansionsfond förs över från enskild firma till handelsbolag ska dessutom anskaffningsutgiften ökas med 78 procent av expansionsfonden som förs över från enskild firma till andel i handelsbolag. Räntefördelning påverkar inte den justerade anskaffningsutgiften, utom i den



utsträckning negativ räntefördelning minskat ett underskott av näringsverksamhet.

### Statistik

Inkomst från handelsbolag samt räntefördelning och avsättning till expansionsfond för dessa framgår i Tabell 5.9.

**Tabell 5.9 Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2011–2014**

Mdkr, löpande priser

År	2011	2012	2013	2014
Positiv räntefördelning	0,6	0,6	0,6	0,6
Negativ räntefördelning	0,1	0,1	0,1	0,1
Avsättning till expansionsfond	0,3	0,2	0,2	0,2
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	1,8	1,8	1,7	1,6
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	6,6	6,1	5,9	5,8

Källa: FRIDA.

### Beräkningskonventioner

Handelsbolag är inte skattesubjekt vad gäller inkomstskatt. Delägarna beskattas i stället för sin andel i handelsbolagets resultat. Vid beskattningen av delägarna i handelsbolag följer beräkningskonventionerna samma konventioner som för enskild näringsverksamhet.

## 5.10 EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier

### Civilrättsliga regler

En Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) har vissa likheter med ett handelsbolag. Syftet med grupperingen är att underlätta eller utveckla medlemmarnas ekonomiska verksamhet men inte att skapa vinst för grupperingen som sådan. Det måste

finnas ett samband mellan medlemmarnas ekonomiska verksamhet, men EEIG får inte ersätta denna i sådan utsträckning att grupperingen t.ex. i förhållande till tredje man utövar en självständig yrkesmässig verksamhet. Medlemmarna måste komma från mer än en stat inom EU för att en EEIG ska kunna bildas. Medlemmarna, som kan vara såväl fysiska som juridiska personer, ansvarar solidariskt för grupperingens skulder. En gruppering med säte i Sverige är bokföringsskyldig här i landet. Reglerna som gäller för handelsbolag, t.ex. om årsredovisning, redovisning i koncerner och om revision gäller även för EEIG.

Syftet med europabolagen är att skapa en europeisk associationsform för gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Ett europabolag ska ha sitt säte och huvudkontor i en och samma medlemsstat. Sätet kan flyttas från en EU-medlemsstat till en annan medlemsstat utan att bolaget behöver avvecklas i den första medlemsstaten och bildas på nytt i den andra. Ett europabolag kan exempelvis bildas genom fusion mellan två aktiebolag i olika medlemsstater.

Från och med den 18 augusti 2006 finns det även möjlighet att bilda europeiska kooperativa föreningar (europakooperativ). Ett europakooperativ är en europeisk associationsform för gränsöverskridande verksamhet som liknar en ekonomisk förening. De fungerar på ett likartat sätt som europabolagen.

Från och med den 1 augusti 2007 finns det även möjlighet att bilda europeiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS). Medlemmarna i en EGTS måste komma från minst två stater inom EU. Endast medlemsstater, myndigheter och offentligt rättsliga organ kan vara medlemmar. Syftet med EGTS är att underlätta och främja territoriellt samarbete mellan grupperingens medlemmar.

Huvuduppgiften för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) är att inrätta och driva en forskningsinfrastruktur. Ett Eric-konsortium måste omfatta minst en medlemsstat och två andra länder som antingen är medlemsstater eller anslutna länder. Ytterligare länder och mellanstatliga organisationer kan vara medlemmar av ett Eric-konsortium. Ett Eric-konsortium har störst likheter med en ekonomisk förening i och med att konsortiet inte är någon kapitalassociation med skyddat eget kapital.

*Skatterättsliga regler*

En EEIG beskattas i huvudsak på samma sätt som ett handelsbolag. En viktig skillnad jämfört med beskattningen av handelsbolag är att reglerna om räntefördelning och expansionsfond inte får tillämpas på en EEIG. I fråga om uppbörd samt skyldigheter att lämna och bevara uppgifter till ledning för beskattning, gäller samma regler som för handelsbolag.

Ett europabolag räknas vid inkomstbeskattningen likställas som ett aktiebolag. Delägare i europabolag behandlas vid inkomstbeskattningen behandlas på samma sätt som delägare i nationella aktiebolag.

En europeisk kooperativ förening räknas som en nationell ekonomisk förening. Detsamma gäller för EGTS och Eric-konsortier.

*Beräkningskonventioner*

EEIG är inte skattesubjekt vad gäller inkomstskatt. Delägarna beskattas istället för sina andelar i EEIG:s resultat. Vid beskattningen av delägarna i EEIG följer beräkningskonventionerna samma konventioner som för enskild näringsverksamhet, dock med undantag för räntefördelning och avsättningar till expansionsfond. Vid beskattningen av europabolag och europeiska kooperativa föreningar följer beräkningskonventionerna samma konventioner som för nationella aktiebolag respektive nationella ekonomiska föreningar.

Vid beskattningen av europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier följer beräkningskonventionerna samma konventioner som för nationella ekonomiska föreningar.

## 5.11 Enkelt bolag och partrederi

*Civilrättsliga regler*

Ett enkelt bolag uppkommer om två eller flera personer (fysiska och/eller juridiska) har avtalat om att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger. Ett enkelt bolag är inte en juridisk person och kan följaktligen inte förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Detta innebär att det enkla bolaget inte heller äger

någon egen förmögenhet. Bolagsmännen är i stället delägare i de enskilda tillgångarna i bolaget. En företagsform som står det enkla bolaget nära är partrederiet. Dess civilrättsliga regler är i stort sett desamma som för ett enkelt bolag. Partrederi föreligger då ett antal fysiska eller juridiska personer har överenskommit om att, under delat ansvar, gemensamt bedriva sjöfart med eget fartyg. Partrederiet är inte en juridisk person, utan redarna äger en andel i varje enskilt fartyg. Varje redare svarar i förhållande till sin andel i fartyget. Den som utses till s.k. huvudredare har rätt att företräda partrederiet för alla redares räkning.

#### *Skatterättsliga regler*

Eftersom det enkla bolaget inte är en juridisk person, är det inte heller skattesubjekt. Detsamma gäller ett partrederi. I stället beskattas delägarna respektive redarna för sin andel av resultatet. Vid beskattningen görs ingen gemensam inkomstberäkning utan denna görs individuellt för varje delägare/redare. Det innebär att delägarna/redarna kan ha olika avskrivningsplaner och i förekommande fall göra olika avsättningar till exempelvis ersättningsfond.

Inkomst från enkelt bolag och partrederi utgör inkomst av näringsverksamhet och inkomstberäkningen följer de regler som allmänt gäller för detta inkomstslag. Inkomst från enkla bolag och partrederi kan avsättas till periodiseringsfond och expansionsfond. Vidare kan räntefördelning göras.

#### *Beräkningskonventioner*

Enkelt bolag och partrederi är inte skattesubjekt. I stället beskattas delägarna och redarna för sin andel av det enkla bolagets/partrederiets resultat. Vid beskattningen av delägarna och redarna följer beräkningskonventionerna respektive delägarkategori.

## 5.12 **Koncerner**

Beskattningen ska inte styra företagets val av organisationsform. Koncerner utgör inte några särskilda juridiska enheter, varken inom civilrätten eller inom skatterätten i Sverige. Detta innebär att en

koncern inte är något rättssubjekt och inte heller något skatte-  
subjekt.

#### *Civilrättsliga regler*

En koncern består av en i grupp i och för sig självständiga företag, där ett av dem såsom moderföretag behärskar de övriga, dotterföretagen. Koncerndefinitionerna i aktiebolagslagen (2005:551) och lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar är harmoniserade med koncerndefinitionen i årsredovisningslagen (1995:1554). Skillnaden mellan definitionerna är att enligt de två förstnämnda kan moderföretaget endast vara ett aktiebolag respektive en ekonomisk förening. Av koncerndefinitionen i årsredovisningslagen följer bl.a. att ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

#### *Skatterättsliga regler*

Skatterättsligt avses med en svensk koncern en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. I vissa fall gäller dock särskilda koncerndefinitioner, t.ex. vid koncernbidrag och vid underskottsavdrag.

Koncernbidrag är ett skatterättsligt system för resultatutjämn-  
ning mellan de olika företagen i en koncern. Ett sådant bidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. Det uppställs ett antal villkor för att koncernbidragsrätt ska föreligga, bland annat krävs det ett 90-procentigt ägande mellan de inblandade företagen.

#### *Beräkningskonventioner*

Beräkningskonventionerna följer konventionerna utarbetade för aktiebolag när det gäller koncernbidragsreglerna och andra möjligheter till horisontell resultatutjämnning mellan företag inom en koncern.

### 5.13 Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder

Ett investmentföretag är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som har ett stort antal fysiska personer som andelsägare, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper och som har ett väl fördelat innehav av värdepapper vilket erbjuder ägarna riskfördelning. De löpande intäkter som ett investmentföretag har utgörs i princip enbart av ränteintäkter och utdelningsinkomster. Dessa är i sin helhet skattepliktiga intäkter. Utöver dessa löpande intäkter ska investmentföretag dessutom redovisa en schablonintäkt enligt (se nedan).

Beskattningen av investmentföretag har utformats i syfte att bl.a. beakta att dessa endast utgör mellanhänder för placeringar på värdepappersmarknaden. Kedjebeskattnings av utdelningsinkomster är i princip borttagen genom att investmentföretag får dra av utdelning som de lämnar. Investmentföretag kan också göra skattefria omplaceringar av värdepappersinnehavet eftersom de inte är skattskyldiga för kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra delägarätter. I stället ska en schablonmässig beskattning ske som kompensation för skattefriheten för kapitalvinster. Reglerna har till syfte att uppnå neutralitet gentemot direktägande. Schablonintäkten uppgår till 1,5 procent av värdet på de aktier och övriga delägarätter som innehas av investmentföretaget vid beskattningsårets ingång<sup>62</sup>. Schablonintäkten beskattas som inkomst av näringsverksamhet med 22 procent.

Svenska värdepappersfonder och specialfonder är inte skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Beskattning sker i stället genom att den som äger andelar i en sådan fond (svensk eller utländsk) ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten uppgår till 0,4 procent av värdet vid ingången av kalenderåret på de fondandelar som vid denna tidpunkt ägs av den skattskyldige. Schablonintäkten tas upp till beskattning som inkomst av kapital för fysiska personer och inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer.

---

<sup>62</sup> Onoterade delägarätter eller delägarätter i noterade företag där investmentföretagets innehav motsvarar tio procent eller mer av rösterna i företaget ska, i vissa fall, inte räknas med i underlaget för schablonintäkt.

### *Beräkningskonventioner*

För närvarande saknas generellt utformade konventioner för beräkning av offentligfinansiella effekter vid regelförändringar inom detta område.

## 5.14 Internationell företagsbeskattning

Den internationella beskattningsrätten består av interna rättsregler, av utländska rättsregler och av föreskrifter i skatteavtal. Dessa tre regelverk ska på olika sätt samverka för att undvika internationell dubbelbeskattning.

Vad gäller fysiska personers beskattning skiljer man mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet. Den obegränsade skattskyldigheten omfattar alla inkomster varhelst de förvärvats och avser alla som bor i Sverige eller vistas här stadigvarande. Den begränsade skattskyldigheten omfattar vissa inkomster som härrör från Sverige och som därigenom anses ha sådan anknytning hit att Sverige bör få beskattningsrätten till dessa inkomster även om de uppbärs av personer som bor utomlands. I förekommande fall lindras dubbelbeskattningen genom interna regler om avdrag eller avräkning för utländsk skatt samt av föreskrifter i skatteavtal.

Vad gäller företagets beskattning beror den helt och hållet på vilken etableringsform i utlandet som har valts. Beskattningen skiljer sig beroende på om etablering har skett genom filial, utländskt bolag, i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller delägare i utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster. I den följande framställningen bortses från vad som gäller enligt skatteavtal. Vid etablering i utlandet genom filial<sup>63</sup> beskattas filialinkomsterna i Sverige som en del av det svenska företagets inkomster. Vid etablering genom utländskt bolag blir det inte fråga om någon löpande beskattning av det utländska bolaget i Sverige eftersom det utländska bolaget i sig inte är skattesubjekt i Sverige. Däremot beskattas delägaren i Sverige för mottagen utdelning och vid avyttring av andelarna om inte reglerna för näringsbetingade andelar blir aktuella.

---

<sup>63</sup> En utländsk filial innebär att företaget inte bildar ett självständigt rättssubjekt i utlandet, vilket enligt svenska skatteregler faller utanför den svenska beskattningsrätten.

Vid etablering genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är den svenske andelsägaren skattskyldig för den juridiska personens inkomster. CFC-reglerna (Controlled Foreign Corporation) innebär att svenska delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster beskattas för sin andel av den utländska juridiska personens överskott.

Ett utländskt företag som bedriver verksamhet i Sverige är skattskyldig för inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige. Svenska dotterbolag till ett utländskt bolag beskattas som övriga svenska bolag. Eventuellt kan kupongskatt (30 procent)<sup>64</sup> tas ut på utdelningen från det svenska dotterbolaget till sin utländska ägare. Ett handelsbolag med verksamhet i Sverige har normalt ett fast driftställe här. Utländska delägare kan därför beskattas för sin andel av resultatet från handelsbolaget genom det svenska fasta driftstället.

### *Beräkningskonventioner*

För närvarande saknas generellt utformade konventioner för beräkning av offentligfinansiella effekter vid regelförändringar inom detta område.

---

<sup>64</sup> Kupongskatten kan dock vara nedsatt genom skatteavtal.



## 6 Socialavgifter och löneskatter

Indirekt beskattning av förvärvsinkomster sker i form av socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. År 2017 beräknas intäkter från dessa uppgå till ca 562 miljarder kronor, vilket svarar för ca 30 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

Socialavgifter tas ut i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare och egenavgifter betalas främst av den som bedriver aktiv näringsverksamhet. En enskild näringsidkare som har anställda betalar dels egenavgifter för sin egen inkomst av näringsverksamhet, dels arbetsgivaravgifter för den anställdes lön och eventuella förmåner.

Socialavgifterna är i ekonomisk mening skatter och avgifter på lön eller annan ersättning för utfört arbete. I samband med omläggningen av pensionssystemet skedde en omstrukturering av socialavgifterna. Inom ramen för ett i princip oförändrat avgiftsuttag skulle socialavgifterna bli mer lika försäkringar genom att ersättningarna i viss utsträckning relateras till individens inkomst. Därigenom har socialavgifternas försäkringsmässiga karaktär förstärkts och dess karaktär av skatt har minskat. För en enskild kan dock en viss andel av socialavgifterna anses utgöra en skatt, bl.a. tas socialavgifter ut även på de delar av inkomsten som ligger över förmånstaken och som därmed inte är förmånsgrundande.<sup>65</sup>

Arbetsgivaravgifterna såväl som egenavgifterna består vardera av sex delavgifter, se Tabell 6.1. Med undantag för ålderspensions-

---

<sup>65</sup> Förmånstaken skiljer sig åt mellan delavgifterna eftersom ersättningssystemen har olika tak. För sjukersättning och sjukpenning (sjukförsäkringsavgift) är taket på underlaget (antagandeinkomst respektive sjukpenninggrundande inkomst) 7,5 prisbasbelopp. För föräldraförsäkringen (föräldraförsäkringsavgift) är taket på underlaget 10 prisbasbelopp. Taket för pensionsgrundande inkomst (ålderspensionsavgift) är 7,5 inkomstbasbelopp (taket för arbetsinkomster uppgår dock till 8,07  $[7,5/(1-0,07)]$ , eftersom den allmänna pensionsavgiften inte ingår i den pensionsgrundande inkomsten). Högsta dagpenning i arbetslöshetsförsäkringen (arbetsmarknadsavgift) är sedan 7 september 2015 910 kronor under de första 100 dagarna. Detta ger ett implicit tak för arbetslöshetsersättningen på 20 000 kronor per månad, eller 80 procent av en månadslön på 25 000 kronor.

avgiften bestäms arbetsgivaravgifternas delavgifter varje år genom en så kallad kalibrering där nivån sätts för att motsvara prognosen för de utgifter som avgiften ska finansiera. När kalibreringen av arbetsgivaravgifterna är klara bestäms egenavgifterna genom att sjukförsäkringsavgiften ökas med 0,09 procentenheter och arbetsmarknadsavgiften minskas med 2,54 procentenheter. Skillnaderna i nivån mellan arbetsgivaravgifterna och egenavgifterna motiveras delvis av skillnader i försäkringsinnehållet för de olika grupperna. Efter kalibreringen bestäms den allmänna löneavgiften. Den allmänna löneavgiften fungerar som ett ”dragspel” och justeras för att hålla det totala avgiftsuttaget, som fastställs politiskt, oförändrat vid förändringar i socialavgifterna. Avgiften tas ut på samma avgiftsunderlag som arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Avgiften kan i sin helhet ses som en skatt eftersom den inte är kopplad till någon förmån för individen.

Lagtekniskt ingår inte den allmänna löneavgiften i socialavgifterna. Eftersom den allmänna löneavgiften inte särskiljs i debiteringsförfarandet, avses dock i dessa beräkningskonventioner i fortsättningen summan av arbetsgivaravgifter (egenavgifter) och allmän löneavgift då vi skriver arbetsgivaravgifterna (egenavgifterna). Avgiftsnivåerna för de olika delavgifterna och summan för 2017 redovisas i Tabell 6.1.

**Tabell 6.1 Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2017**

Procent

<b>Socialavgifter och allmän löneavgift</b>	<b>Arbetsgivaravgifter</b>	<b>Egenavgifter</b>
Ålderspensionsavgift	10,21	10,21
Sjukförsäkringsavgift	4,35	4,44
Arbetskadavgift	0,20	0,20
Arbetsmarknadsavgift	2,64	0,10
Efterlevandepensionsavgift	0,70	0,70
Föräldraförsäkringsavgift	2,60	2,60
Allmän löneavgift	10,72	10,72
<b>Summa socialavgifter och allmän löneavgift</b>	<b>31,42</b>	<b>28,97</b>

Den särskilda löneskatten uppgår som mest till 24,26 procent och är tänkt att motsvara skattedelen i socialavgifterna. Den betalas, i stället för socialavgifter, på ersättningar som inte är förmånsgrundande i socialförsäkringarna, t.ex. arbetsgivarens avsättningar

till tjänstepension, avgångsersättning och på inkomster av passiv näringsverksamhet.

## 6.1 Arbetsgivaravgifter

### *Skatterättsliga regler*

Arbetsgivare är skyldiga att betala arbetsgivaravgifter. Arbetsgivaravgifterna redovisas och betalas enligt huvudregeln månadsvis på samma sätt som preliminärskatten. Både underlag och avgifter redovisas i arbetsgivardeklarationen. Underlaget utgörs av lön, andra ersättningar för utfört arbete och sjuklön.

Från och med 2002 utgår ett regionalt stöd till arbetsgivare med fast driftställe i stödområde A (vissa delar av Norrland och inre Svealand). Arbetsgivaren får en nedsättning av arbetsgivaravgifterna med 10 procentenheter, dock högst 7 100 kronor per månad (85 200 kronor per år). Offentlig sektor och registrerade trossamfund omfattas inte av den regionala nedsättningen. Inte heller företag inom sektorerna jordbruk, fiske eller transport omfattas av nedsättningen, till följd av EU:s statsstödsregler.

Den 1 juli 2007 infördes en nedsättning av det samlade uttaget av arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift för personer som vid årets ingång fyllt 18 men inte 25 år. Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, halverades. Sedan införandet har nedsättningen för unga förändrats både vad gäller vilka den omfattar samt nedsättningens storlek.<sup>66</sup> Den 1 juni 2016 slopades nedsättningen helt.

Från och med 1 januari 2014 får man göra ett avdrag med 10 procent av underlaget för arbetsgivaravgifterna (dock högst 230 000 kronor per koncern och månad) för personer som arbetar med forskning eller utveckling och som vid årets ingång har fyllt 26 men inte 65 år. Avdraget får inte medföra att arbetsgivaravgifterna understiger ålderspensionsavgiften om 10,21 procent.

I budgetpropositionen för 2017 föreslås att arbetsgivaravgifterna sätts ned till enbart ålderspensionsavgiften under de 12 första månaderna för en enskild näringsidkares först anställda person. Nedsättningen gäller den del av ersättningen till den anställde som inte överstiger 25 000 kronor per månad. Vidare ska anställningen

<sup>66</sup> Se prop. 2008/2009:1, prop. 2014/15:50 samt prop.2014/15:99 för de olika förändringarna.

omfatta minst tre månader och en arbetstid på minst 20 timmar per vecka. Nedsättningen föreslås träda i kraft 1 januari 2017 och gälla till 31 december 2021.

Lön och annan ersättning till dem som vid årets ingång fyllt 65 år och är födda efter 1937, dvs. personer som omfattas av det reformerade ålderspensionssystemet, är pensionsgrundande. Dessa inkomster är dock endast i begränsad omfattning förmånsgrundande i övriga socialförsäkringar. Av denna anledning utgår endast ålderspensionsavgiften i arbetsgivaravgifterna på deras förvärvsinkomster. På lön och annan ersättning till dem som är födda 1937 eller tidigare betalas inga arbetsgivaravgifter då deras inkomster inte är pensionsgrundande. Från och med den 1 januari 2016 tas en särskild löneskatt på 6,15 procent ut på förvärvsinkomster för personer som vid årets ingång fyllt 65 år, se avsnitt 6.3.

### Statistik

Tabell 6.2 redovisar avgiftssatser, underlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2013–2017. Underlaget för arbetsgivaravgifter för 2017 beräknas uppgå till 1 704 miljarder kronor. Nedsättningarna beräknas till 1,18 miljarder kronor och intäkterna till 540 miljarder kronor.

**Tabell 6.2 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift 2013–2017**

Procent och mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Avgiftssats (%)	31,42	31,42	31,42	31,42	31,42
Avgiftsunderlag	1 436	1 490	1 554	1 621	1 704
Intäkter efter nedsättningar	433	448	474	512	540
Summa nedsättningar*	21,52	23,10	17,13	3,77	1,18
Regional nedsättning	0,55	0,56	0,56	0,60	0,62
Nedsättning för unga	20,97	22,09	16,07	2,64	0
Nedsättning för FoU		0,46	0,50	0,53	0,56

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. Notera att nedsättningarna är uppskattningar för samtliga år. För 2017 inkluderas de i budgetpropositionen för 2017 föreslagna åtgärderna.

*Beräkningskonventioner*

Förändringar av arbetsgivaravgifterna har både direkta och indirekta effekter på de offentliga finanserna. Den direkta effekten – bruttoeffekten – utgörs av avgiftsförändringen multiplicerat med skatteunderlaget det år då avgiftsförändringen träder i kraft. Indirekta effekter uppstår bl.a. då en avgiftsförändring leder till att priserna förändras, och därmed även vissa offentliga utgifter som är knutna till KPI (se kapitel 2 om KPI-effekten), samt då skattebaserna förändras. Dessutom kan förändringar av arbetsgivaravgifterna påverka lönekostnaderna i staten och kommunerna.

Vid beräkning av de indirekta effekterna vid en generell förändring av arbetsgivaravgifterna tillämpas en gradvis, femårig övervältringsprofil (se kapitel 2). Det första året antas att 50 procent av en avgiftsförändring övervältras på lönekostnaderna, 25 procent på priserna (intäkterna) och 25 procent på vinsterna. Ju längre tiden går, desto större andel antas övervältras på lönekostnaderna. Det femte året antas hela avgiftsförändringen ha övervältrats på lönekostnaderna.

I vissa fall antas ingen övervältring på löner eller priser, utan hela avgiftsförändringen leder till att vinsterna i företagen ökar eller minskar, och att kommunerna och myndigheterna får mer eller mindre att röra sig med. Detta görs bland annat då förändringarna är temporära.

Vid sänkta arbetsgivaravgifter är bruttoeffekten på de offentliga finanserna negativ. Om ingen övervältring på löner eller priser skulle ske får avgiftssänkningen följande indirekta effekter på de offentliga finanserna: företagets vinster ökar, vilket ökar intäkterna från bolagsskatten, och kommunernas och statens lönekostnader minskar. De indirekta effekterna medför alltså att nettoeffekten av avgiftssänkningen är mindre än bruttoeffekten.

Om det antas att sänkta arbetsgivaravgifter övervältras på löner och priser enligt den ovan beskrivna övervältringsprofilen (profilen beskrivs även i kapitel 2) uppkommer fler indirekta effekter. På kort sikt övervältras endast en del av den minskade arbetsgivaravgiften på lönerna, vilket innebär att lönesumman ökar samtidigt som lönekostnaden minskar. Övervältringsprofilen innebär även att priserna sjunker på kort sikt, vilket leder till att företagets intäkter minskar. Vidare antas vinsterna öka på kort sikt då lägre lönekostnader dominerar de lägre intäkterna för företagen. På lång sikt antas vinsterna och intäkterna återgå till nivåerna före avgifts-

sänkningen och hela bruttoeffekten övervältras på lönekostnaderna i form av högre löner. Sänkta arbetsgivaravgifter antas alltså leda till att lönesumman ökar. Det innebär att underlaget för kommunal och statlig inkomstskatt ökar. Följden blir att skatteintäkterna till den offentliga sektorn ökar. Den ökade lönesumman innebär samtidigt att de i socialförsäkringarna förmånsgrundande inkomsterna ökar. Därmed ökar även utgifterna för socialförsäkringarna. Övervältringen på intäkterna i form av lägre priser innebär att underlaget för mervärdesskatten minskar. Samtidigt motverkas denna effekt av den KPI-effekt som prisövervältringen har på de offentliga utgifterna. KPI-effekten innebär att den lägre prisnivån leder till lägre KPI och därmed till att de offentliga utgifter som är knutna till KPI skrivs upp långsammare. Den sammanlagda offentligfinansiella effekten av dessa två effekter är nära noll varför effekterna av prisförändringen inte särredovisas i beräkningarna.

En stor del av de ovan beskrivna indirekta effekterna påverkar kommunernas och även de statliga myndigheternas finansiella situation. Därmed uppkommer frågan hur offentliga utgifter och övriga skatteinkomster – och därmed de offentliga finanserna – påverkas av sådana förändringar. Situationen kan jämföras med när statliga myndigheter ges ökade anslag eller när statsbidragen till kommunerna ökar. I dessa fall antas statlig och kommunal konsumtion öka och därmed påverkas också den offentliga sektorns finansiella sparande negativt. Denna jämförelse har fått vara styrande för effektberäkningarna i denna konvention. I beräkningarna av den offentligfinansiella effekten av en förändring av socialavgifterna antas alltså kommunerna och de statliga myndigheterna anpassa sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den ekonomiska utrymmesförändring som uppkommer p.g.a. ändrade kommunalskatteintäkter och sänkta lönekostnader.<sup>67</sup> I Exempel 6.1 nedan blir den offentligfinansiella nettokostnaden för en sänkning av arbetsgivaravgifterna med en procentenhet 14,29 miljarder kronor. Om kommunerna och myndigheterna i stället skulle antas spara resultatförbättringen skulle den totala nettokostnaden bli 9,77 miljarder kronor. För att en socialavgiftsförändring ska kunna genomföras med den lägre offentligfinansiella effekten krävs att de generella statsbidragen och myndighetsanslagen justeras med motsvarande belopp som social-

---

<sup>67</sup> Den beräknade offentligfinansiella effekten påverkas inte av om man antar att kommunerna anpassar kommunalskattesatsen i stället för konsumtionsutgifterna.

avgiftsförändringen påverkar kommunerna och myndigheterna. Om så inte görs måste den påverkan regeländringen har på kommunernas och myndigheternas ekonomi behandlas likvärdigt med en höjning eller sänkning av statsbidragen och anslagen.

Beräkningen av de indirekta effekterna kräver information om lönesummans fördelning mellan olika sektorer. År 2017 förväntas den offentliga sektorns andel av lönesumman uppgå till 26,7 procent. Kommunerna och landstingen svarar för 20,8 procent och staten för 5,9 procent. Resterande del av lönesumman, 73,3 procent, står den privata sektorn för. Exempel 6.1 illustrerar beräkningskonventionen för en förändring, i exemplet en sänkning, av den allmänna löneavgiften med en procentenhet 2017.

**Exempel 6.1 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter**

Underlaget för arbetsgivaravgifterna uppgår till 1 704 mdkr. Bruttoeffekten av avgiftssänkningen är därmed -17,04 mdkr ( $=0,01 \cdot 1\,704$ ). Lönekostnaden uppgår före förändringen till 2 239 mdkr ( $=1\,704 \cdot 1,3142$ ). Antas ingen övervältring på löner och priser så leder hela bruttoeffekten inom privat sektor till ökad vinst. En indirekt effekt som följer av högre vinster är att statens intäkter från bolagsskatten (22 procent) ökar med 2,75 mdkr ( $=0,22 \cdot 17,04 \cdot 0,733$ ). En annan indirekt effekt är att den offentliga sektorns lönekostnader minskar med 4,55 mdkr ( $=17,04 \cdot 0,267$ ). Den offentliga sektorns minskade lönekostnader leder dock, enligt antagandet som beskrivits ovan, samtidigt till en lika stor ökning av den offentliga konsumtionen. Nettoeffekten av avgiftssänkningen blir sammantaget -14,29 mdkr ( $= -17,04 + 2,75$ ). I tabell 6.3 redovisas exemplet utan övervältring på löner och priser, inklusive fördelningen på olika sektorer och på olika inkomstitlar i statens budget.

Om övervältring på löner och priser istället antas följa den beskrivna övervältringsprofilen leder avgiftssänkningen till att vinsterna 2017 ökar med 4,26 mdkr ( $=17,04 \cdot 0,25$ ), att företagets intäkter minskar med 4,26 mdkr (till följd av sänkta priser) och att lönesumman ökar med 6,53 mdkr ( $=17,04 \cdot 0,5/1,3042$ ).

Ökningen av lönesumman leder till flera indirekta effekter: Intäkterna från kommunal inkomstskatt ökar på grund av löneökningar och till det kopplade ökningarna av förmånsgrundade socialförsäkringsinkomster med 2,25 mdkr. Även intäkterna från fysiska personers statliga inkomstskatt ökar med 0,27 mdkr. Att

ökningen för den statliga inkomstkatten är så liten beror på att de statliga skattereduktionerna, jobbskatteavdrag och skattereduktion för allmän pensionsavgift, också ökar. Intäkterna från avgifterna i arbetsgivaravgifterna ökar med 0,77 mdkr (exklusive allmän löneavgift), och kostnaderna i de statliga trygghetssystemen ökar med 0,30 mdkr. De ökade utbetalningarna från trygghetssystemen bidrar också till att inkomstskatterna ökar något mer, som nämndes ovan. Ålderspensionssystemet påverkas av den ökade lönesumman genom att intäkterna från ålderspensionsavgiften ökar, samtidigt som kostnaden för framtida pensioner ökar. Ökningen i framtida pensioner slår dock igenom först på sikt. Den sammanlagda effekten på ålderspensionssystemet 2017 beräknas till 0,69 mdkr. Den ökade lönesumman innebär dessutom att den offentliga sektorns lönekostnader blir högre än fallet då ingen övervältring på lönerna antas; den minskar med 2,27 mdkr i stället för med 4,55 mdkr utan övervältring. Övervältringen från vinster till löner och priser leder även till att intäkterna från bolagsskatten blir 75 procent lägre jämfört med då ingen övervältring antas och bolagsskatten ökar med 0,69 mdkr i stället för med 2,75 mdkr. Även i detta fall gäller att de statliga myndigheternas och kommunernas minskade lönekostnad, liksom kommunernas ökade skatteintäkter, motsvaras av ökade utgifter av samma storlek. Med hänsyn tagen till dessa indirekta effekter blir nettoeffekten av sänkt allmän löneavgift i arbetsgivaravgifterna med en procentenhet - 14,29 mdkr 2017.

På lång sikt antas att hela avgiftssänkningen övervältras på lönerna, vilket innebär att lönesumman ökar med 13,07 mdkr ( $=17,04/1,3042$ ) till 1 717 mdkr ( $=1704+13,07$ ). Lönekostnaden kommer på lång sikt att uppgå till 2 239 mdkr ( $=1\,717 \cdot 1,3042$ ). Den successiva övervältringen på lönesumman innebär att samtliga poster i redovisningen som beror på de indirekta effekterna av sänkt allmän löneavgift förstärks över tiden. På lång sikt slår dock även ökade pensionsutbetalningar igenom. Den långsiktiga nettoeffekten uppgår till -13,97 mdkr.

I Tabell 6.4 redovisas exemplet med övervältring på löner och priser inklusive fördelningen på olika sektorer och på olika inkomstitlar i statens budget då övervältring på löner och priser antas enligt profilen i kapitel 2.



**Tabell 6.3 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Ingen övervältring.**

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
	-17,04				
Nettoeffekt, År	2017	2018	2019	2020	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Lönekostnad	3,54	3,54	3,54	3,54	3,54
Kommunal konsumtion	-3,54	-3,54	-3,54	-3,54	-3,54
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C. Staten</b>	<b>-14,29</b>	<b>-14,29</b>	<b>-14,29</b>	<b>-14,29</b>	<b>-14,29</b>
Allmän löneavgift	-17,04	-17,04	-17,04	-17,04	-17,04
Skatt på företagsvinster	2,75	2,75	2,75	2,75	2,75
<i>Summa intäkter</i>	<i>-14,29</i>	<i>-14,29</i>	<i>-14,29</i>	<i>-14,29</i>	<i>-14,29</i>
Lönekostnad	1,01	1,01	1,01	1,01	1,01
Myndigheternas konsumtion	-1,01	-1,01	-1,01	-1,01	-1,01
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-14,29</b>	<b>-14,29</b>	<b>-14,29</b>	<b>-14,29</b>	<b>-14,29</b>

**Tabell 6.4 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – arbetsgivaravgifter. Övervärling enligt profil.**

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
					-17,04
Nettoeffekt, År	2017	2018	2019	2020	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt	2,25	3,38	3,95	4,23	5,18
<i>Summa intäkter</i>	2,25	3,38	3,95	4,23	5,18
Lönekostnad	1,77	0,88	0,44	0,22	0,00
Kommunal konsumtion	-4,02	-4,27	-4,39	-4,45	-5,18
<i>Summa kostnader</i>	-2,25	-3,38	-3,95	-4,23	-5,18
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	0,69	1,03	1,20	1,29	0,17
Ålderspensionsavgift	0,45	0,68	0,79	0,85	0,90
Allmän pensionsavgift	0,23	0,35	0,41	0,44	0,47
<i>Summa intäkter</i>	0,69	1,03	1,20	1,29	1,37
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	-1,21
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	-1,21
<b>C. Staten</b>	-14,98	-14,63	-14,46	-14,37	-14,14
Direkta skatter på arbete	0,27	0,41	0,48	0,51	0,69
Indirekta skatter på arbete					
Ålderspensionsavgift	0,08	0,12	0,14	0,15	0,16
Sjukförsäkringsavgift	0,28	0,43	0,50	0,53	0,57
Arbetskadavgift	0,01	0,02	0,02	0,02	0,03
Arbetsmarknadsavgift	0,17	0,26	0,30	0,32	0,34
Efterlevandepensionsavgift	0,05	0,07	0,08	0,09	0,09
Föräldraförsäkringsavgift	0,17	0,25	0,30	0,32	0,34
Allmän löneavgift	-16,41	-16,09	-15,93	-15,85	-15,77
Skatt på företagsvinster	0,69	0,34	0,17	0,09	0,00
<i>Summa intäkter</i>	-14,68	-14,19	-13,94	-13,82	-13,54
Ek. trygghet vid sjukdom, handikapp	-0,14	-0,21	-0,25	-0,27	-0,29
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,10	-0,15	-0,18	-0,19	-0,20
Ek. trygghet vid arbetslöshet	-0,05	-0,08	-0,09	-0,10	-0,10
Lönekostnad	0,50	0,25	0,13	0,06	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,50	-0,25	-0,13	-0,06	0,00
<i>Summa kostnader</i>	-0,30	-0,44	-0,52	-0,56	-0,59
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-14,29</b>	<b>-13,60</b>	<b>-13,26</b>	<b>-13,09</b>	<b>-13,97</b>

Anm.: Effekterna är avrundade och summerar därför inte nödvändigtvis till angivna totaler.

## 6.2 Egenavgifter

### *Skatterättsliga regler*

Egenavgifter betalas främst av dem som bedriver aktiv näringsverksamhet. Avgifterna fastställs i samband med inkomstbeskattningen och ingår i den slutliga skatten. Genom att den slutliga skatten ligger till grund för beräkning av preliminär F-skatt betalas egenavgifter i praktiken månadsvis.

Egenavgifterna är i vissa fall reducerade. Om den försäkrade har förlängd karenstid i sjukpenningförsäkringen betalas en reducerad sjukförsäkringsavgift för inkomster upp till 7,5 gånger prisbasbeloppet vid årets ingång. Storleken på den reducerade avgiften fastställs årligen av Försäkringskassan och beräknas utifrån hur karenstiden bedöms påverka försäkringens utgifter.

Från och med 2002 får enskilda näringsidkare med fast driftställe i stödområde A (vissa delar av Norrland och inre Svealand) en nedsättning med 10 procent av avgiftsunderlaget upp till 180 000 kronor, dvs. högst 18 000 kronor per år. För näringsidkare som är arbetsgivare eller delägare i handelsbolag gäller särskilda regler, som begränsar de sammanlagda avdragen från arbetsgivaravgifter och egenavgifter till 85 200 kronor.

Den 1 juli 2007 infördes en nedsättning av det samlade uttaget av egenavgifter och allmän löneavgift för personer som vid årets ingång fyllt 18 men inte 25 år. Nedsättningen innebar att avgifterna, med undantag för ålderspensionsavgiften, halverades. Sedan införandet har nedsättningen för unga förändrats både vad gäller vilka den omfattar samt nedsättningens storlek.<sup>68</sup> Den 1 juni 2016 slopades nedsättningen helt.

År 2010 trädde två nya bestämmelser gällande egenavgifter i kraft. Dels förlängdes karenstiden i sjukförsäkringen för den som betalar egenavgifter från en dag till sju dagar vilket medför att sjukförsäkringsavgiften sänktes med 0,74 procentenheter, dels infördes en nedsättning av egenavgifterna med fem procentenheter för enskilda näringsidkare och delägare av handelsbolag som har ett underlag för egenavgifter på minst 40 000 kronor och som vid årets ingång är mellan 26 och 64 år. Nedsättningen uppgick till som mest 10 000 kronor. År 2014 höjdes den generella nedsättningen på egenavgifterna med 2,5 procentenheter till 7,5 procent. Det maxi-

<sup>68</sup> Se prop. 2008/2009:1, prop. 2014/15:50 samt prop.2014/15:99 för de olika förändringarna.

mala avdragsbeloppet höjdes samtidigt med 5 000 till 15 000 kronor per år.

I likhet med vad som gäller för anställda, betalar enskilda näringsidkare som vid årets ingång har fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare endast ålderspensionsavgiften i egenavgifterna. Personer som är födda 1937 eller tidigare betalar inga egenavgifter. Från och med den 1 januari 2016 tas en särskild löneskatt på 6,15 procent ut på inkomst av aktiv näringsverksamhet för personer som vid årets ingång fyllt 65 år, se avsnitt 6.3.

### Statistik

I Tabell 6.5 redovisas inbetalda egenavgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2013–2017. Avgiftsunderlaget för 2017 beräknas uppgå till 42,93 miljarder kronor, nedsättningarna till 2,13 miljarder kronor och intäkterna efter nedsättningarna till 11,13 miljarder kronor.

**Tabell 6.5 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift 2013–2017**

Procent och mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Avgiftssats	28,97	28,97	28,97	28,97	28,97
Avgiftsunderlag	37,83	37,95	39,07	40,95	42,93
Intäkter efter nedsättningar	10,17	9,63	10,14	10,61	11,13
Summa nedsättningar	1,36	2,00	1,93	2,03	2,13
Generell nedsättning	1,29	1,93	1,85	1,95	2,04
Varav nedsättning för unga	0,22	0,22	0,16	0,04	0
Regional nedsättning	0,07	0,08	0,08	0,08	0,09

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. För 2017 inkluderas de i budgetpropositionen för 2017 föreslagna åtgärderna.

### Beräkningskonventioner

Näringsidkare antas försöka jämna ut inkomsterna från näringsverksamhet över tiden. En förändring av egenavgifterna förutsätts därför medföra att den positiva räntefördelningen ökar eller minskar när nivån på egenavgifterna sänks respektive höjs. Övervaltringsprofilen för egenavgifterna blir därmed något

annorlunda jämfört med den för arbetsgivaravgifterna. På kort sikt antas att en tredjedel av förändringen övervältras på priserna och att två tredjedelar övervältras på näringsinkomsterna. Genom att anpassning sker av utnyttjandet av den positiva räntefördelningen beskattas inkomstförändringen i inkomstslaget kapital. På lång sikt antas det ske en fullständig överföring till inkomst av kapital. Exempel 6.2 illustrerar beräkningskonventionen med exemplet att den allmänna löneavgiften sänks med en procentenhet 2017.

**Exempel 6.2 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter**

Med hänsyn tagen till nedsättningar uppgår beräkningsunderlaget för den allmänna löneavgiften i aktiv enskild näringsverksamhet och hos aktiva delägare i handelsbolag till 42,93 mdkr. Detta ger en bruttoeffekt på -0,43 mdkr ( $= -0,01 \cdot 42,93$ ).

Sänkningen leder till att inkomst av näringsverksamhet ökar med 0,43 mdkr. Genom den positiva räntefördelningen gör näringsidkarna avdrag för inkomstökningen och beskattar den som inkomst av kapital. Detta motverkar skattebortfallet. På lång sikt uppgår den motverkande effekten till 0,13 mdkr ( $= 0,30 \cdot 0,43$ ) vid en kapitalinkomstskatt på 30 procent. Åren 2017–2020 beskattas emellertid endast två tredjedelar av bruttoeffekten i inkomst av kapital, vilket ger en förstärkning på 0,09 mdkr ( $= 2/3 \cdot 0,30 \cdot 0,43$ ). Nettoeffekten för åren 2017–2020 uppgår till -0,34 mdkr och varaktigt till -0,30 mdkr. Exemplet redovisas i tabell 6.6.

Tabell 6.6 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Mdkr, fasta priser och volymer

Nettoeffekt, År	2017	2018	2019	2020	Varaktig
Bruttoeffekt					-0,43
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C. Staten</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,30</b>
Allmän löneavgift	-0,43	-0,43	-0,43	-0,43	-0,43
Skatt på kapital	0,09	0,09	0,09	0,09	0,13
Summa intäkter	-0,34	-0,34	-0,34	-0,34	-0,30
Summa kostnader	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,34</b>	<b>-0,30</b>

Anm.: Effekterna är avrundade och summerar därför inte nödvändigtvis till angivna totaler.

### 6.3 Särskild löneskatt

#### Skatterättsliga regler

På arbetsgivares avsättningar till bl.a. tjänstepension, på vissa ersättningar (t.ex. viss avgångsersättning, komplement till sjuk- och aktivitetsersättning) och på inkomster av passiv näringsverksamhet (enskilda personer, dödsbo) betalas inga socialavgifter då dessa ersättningar inte är förmånsgrundande i socialförsäkringarna. På dessa ersättningar betalas i stället en särskild löneskatt på 24,26 procent. Skatten betalas i de flesta fall månadsvis.

Att ersättningar som ligger till grund för särskild löneskatt inte är förmånsgrundande innebär t.ex. att arbetsgivares avsättningar till tjänstepension inte ger rätt till sjukpenning, föräldraförsäkring etc. Den särskilda löneskatten är därför tänkt att motsvara skattedelen i socialavgifterna.

Den särskilda löneskatten infördes i samband med skattereformen 1990–1991 (prop. 1990/91:166). Skattesatsen var beräknad så att den skulle motsvara skattedelen i socialavgifterna. Med utgångspunkt från egenavgifterna antogs olika avgifter ha olika grad av skatteinnehåll. Den allmänna löneavgiften ansågs t.ex. vara en skatt i sin helhet. Övriga avgifter har någon typ av samband med förmånerna. Sambanden är dock ofullständiga i många avseenden. Exempelvis finansierar sjukförsäkringsavgiften förmåner

för dem som inte förvärvsarbetar och ålderspensionsavgifter som tas ut på inkomster över 7,5 inkomstbasbelopp ger inte några ytterligare pensionsförmåner. Bedömningen gjordes att hälften av socialavgifterna, bortsett från den allmänna löneavgiften, utgörs av skatt. Nivån på den särskilda löneskatten bestämdes därför till halva nivån för socialavgifterna exkl. den allmänna löneavgiften plus hela den allmänna löneavgiften. Från och med 1995 inkluderades även hälften av den allmänna pensionsavgiften i beräkningen av den särskilda löneskattens storlek.

Av förenklingsskäl är den särskilda löneskatten densamma för arbetsgivare som för egenföretagare. Anledningen till att egenavgifterna, och inte arbetsgivaravgifterna, ligger till grund för skatten är att egenavgifterna har en något mer försäkringsmässig karaktär och att de är lägre än arbetsgivaravgifterna. Nivån på den särskilda löneskatten följer inte automatiskt förändringar i egenavgifterna utan justeras endast efter väsentliga förändringar i socialavgifterna.

Den särskilda löneskatten på lön och annan ersättning samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet slopades 2007 för personer som vid årets ingång fyllt 65 år och födda 1938 eller senare, och 2008 även för personer som är födda 1937 och tidigare. Från och med den 1 januari 2016 återinfördes den särskilda löneskatten för personer som vid årets ingång fyllt 65 år, med en procentsats på 6,15 procent.

### *Statistik*

I tabell 6.7 redovisas underlag och skatteintäkter från särskild löneskatt, uppdelat på juridiska och fysiska personer (skattesats 24,26 procent) samt på lön och aktiv näringsverksamhet (skattesats 6,15 procent), under perioden 2013–2017. Beräkningsunderlaget för den särskilda löneskatten för juridiska personer utgörs i huvudsak av avsättningar till tjänstepensioner och omfattar såväl fonderade avsättningar som direktutbetald pension, varav de fonderade avsättningarna står för drygt hälften.

**Tabell 6.7 Skattesats och skattebaser för särskild löneskatt fördelat på juridiska och fysiska personer 2013–2017**

Procent och mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Skattesats 24,26 %					
Juridiska personer	148,52	149,39	155,12	162,25	169,29
Fysiska personer	3,31	3,22	3,18	3,33	3,49
Skattesats 6,15 %					
Lön och annan ersättning				34,41	35,64
Aktiv näringsverksamhet				8,01	8,40

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos.

*Beräkningskonventioner*

Beräkningskonventioner för förändringar i särskild löneskatt skiljer sig åt mellan juridiska och fysiska personer. För juridiska personer används samma beräkningskonvention som för arbetsgivaravgifter. För fysiska personer används i stället beräkningskonventionen för egenavgifter.

**Exempel 6.3 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer**

Beräkningsunderlaget för särskild löneskatt på 24,26 procent (huvudsakligen tjänstepensionsavsättningar) för juridiska personer beräknas uppgå till 169,29 mdkr 2017. En procentenhets sänkning av särskilda löneskatten ger en bruttoeffekt på -1,69 mdkr ( $= -0,01 \cdot 169,29$ ). Varaktigt antas denna övervältras på löner. Samma övervältringsprofil som för arbetsgivaravgifter tillämpas (se kapitel 2). Exemplet redovisas i Tabell 6.8.



**Exempel 6.4 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer**

Beräkningsunderlaget för särskild löneskatt på 24,26 procent för fysiska personer beräknas uppgå till 3,49 mdkr 2017. Bruttoeffekten för en sänkning med en procentenhet kommer därmed att uppgå till -0,03 mdkr ( $= -0,01 * 3,49$ ). En motverkande effekt uppkommer genom att näringsidkaren antas ta ut inkomstförstärkningen som inkomst av kapital som beskattas med 30 procent. Samma övervärtringsprofil som för egenavgifter tillämpas: Åren 2017–2020 beskattas två tredjedelar av bruttoeffekten i inkomst av kapital, och på lång sikt beskattas hela bruttoeffekten som inkomst av kapital. Exemplet redovisas i Tabell 6.9.

**Tabell 6.8 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer**

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					
-1,69					
<b>Nettoeffekt, År</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>Varaktig</b>
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Kommunal inkomstskatt	0,24	0,36	0,41	0,44	0,54
<i>Summa intäkter</i>	0,24	0,36	0,41	0,44	0,54
Lönekostnad	0,18	0,09	0,04	0,02	0,00
Kommunal konsumtion	-0,41	-0,44	-0,46	-0,47	-0,54
<i>Summa kostnader</i>	-0,24	-0,36	-0,41	-0,44	-0,54
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,07</b>	<b>0,11</b>	<b>0,13</b>	<b>0,14</b>	<b>-0,07</b>
Ålderspensionsavgift	0,05	0,07	0,08	0,09	0,10
Allmän pensionsavgift	0,02	0,04	0,04	0,05	0,05
<i>Summa intäkter</i>	0,07	0,11	0,13	0,14	0,14
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,21
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,21
<b>C. Staten</b>	<b>-1,31</b>	<b>-1,19</b>	<b>-1,13</b>	<b>-1,10</b>	<b>-1,05</b>
Direkta skatter på arbete	0,03	0,04	0,05	0,05	0,07
Indirekta skatter på arbete					
Ålderspensionsavgift	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02
Sjukförsäkringsavgift	0,03	0,04	0,05	0,06	0,06
Arbetskadavgift	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Arbetsmarknadsavgift	0,02	0,03	0,03	0,03	0,04
Efterlevandepensionsavgift	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01
Föräldraförsäkringsavgift	0,02	0,03	0,03	0,03	0,04
Allmän löneavgift	0,07	0,11	0,13	0,14	0,15
Särskild löneskatt	-1,53	-1,45	-1,41	-1,39	-1,37
Skatt på företagsvinster	0,07	0,03	0,02	0,01	0,00
<i>Summa intäkter</i>	-1,28	-1,15	-1,08	-1,04	-0,99
Ek. trygghet vid sjukdom	-0,02	-0,02	-0,03	-0,03	-0,03
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,01	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Ek. trygghet vid arbetslöshet	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Lönekostnad	0,05	0,03	0,01	0,01	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,05	-0,03	-0,01	-0,01	0,00
<i>Summa kostnader</i>	-0,03	-0,05	-0,05	-0,06	-0,06
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-1,24</b>	<b>-1,08</b>	<b>-1,00</b>	<b>-0,97</b>	<b>-1,12</b>

**Tabell 6.9 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer**

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt					-0,03
<b>Nettoeffekt, År</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>Varaktig</b>
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C. Staten</b>	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
Särskild löneskatt	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
Skatt på kapital	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)</b>	<b>-0,03</b>	<b>-0,03</b>	<b>-0,03</b>	<b>-0,03</b>	<b>-0,03</b>



## 7 Mervärdesskatt

Mervärdesskatt är en indirekt skatt. Det innebär att skattesubjekt och skatteobjekt vanligen inte sammanfaller. Skatten betalas in till staten av producenten (skattesubjektet) men kan oftast övervältras på konsumenten (skatteobjektet) via högre priser. Som framgått i kapitel 2 antas att en förändring av mervärdesskatten övervältras helt på den slutliga konsumenten (hushållen, allmännyttiga ideella föreningar och de företag vars verksamhet inte är skattepliktig) genom förändrade priser.

År 2017 beräknas mervärdesskatteintäkterna uppgå till ca 414 miljarder kronor. Denna intäkt svarar för ca 21 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar ca 41 procent av statens skatteintäkter. Mervärdesskatt tas ut på privat och offentlig konsumtion av varor och tjänster. Den tas ut i samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Det mervärde som har tillförts varan respektive tjänsten i varje led beskattas. Praktiskt går det till så att mervärdesskattepliktiga företag i produktions- och distributionskedjan tar ut mervärdesskatt från efterföljande led (utgående skatt) och drar av mervärdesskatt från föregående led (ingående skatt). Mellanskillnaden betalas in till staten om den utgående mervärdesskatten är större än den ingående mervärdesskatten. Är i stället den ingående skatten större än den utgående skatten får företagen tillbaka mellanskillnaden från staten. Genom denna konstruktion undviker man dubbelbeskattning av det mervärde som skapats i föregående led.

### *Skatterättsliga regler*

Mervärdesskatt tas ut med en viss procent av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget utgörs av varans eller tjänstens pris, inklusive övriga skatter och avgifter. I EU:s mervärdesskatte-direktiv (2006/112/EG) finns regler om mervärdesbeskattning som

alla medlemsstater i EU måste följa. Vad gäller skattesatser framgår bl.a. att varje medlemsstat måste ha en normalnivå för mervärdesskatt (normalskattesats). Medlemsstaterna får själva bestämma nivån på normalskattesatsen. Den får dock inte understiga 15 procent. Enligt mervärdesskattedirektivet är det vidare tillåtet med högst två skattesatser som är lägre än normalskattesatsen (reducerad skattesats). En reducerad skattesats får inte understiga 5 procent. Av direktivet framgår också vilka varor och tjänster som tillåts beskattas med en reducerad skattesats samt vilka som ska vara undantagna från mervärdesbeskattning.

Normalskattesatsen i Sverige är 25 procent. För vissa varor och tjänster har man valt reducerade skattesatser: 12 respektive 6 procent. Livsmedel, restaurang- och cateringtjänster, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, konstnärers försäljning av egna konstverk m.m. samt import av konstverk, samlarföremål och antikviteter beskattas med 12 procent. Allmänna nyhetstidningar, böcker, personbefordran, entréavgifter till konserter, teater och liknande föreställningar samt vissa mervärdesskattepliktiga tjänster inom idrottsområdet beskattas med 6 procent. Varor och tjänster som inte mervärdesbeskattas men där de företag som säljer dessa varor och tjänster ändå har avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten, benämns som kvalificerat undantagna. Det innebär att konsumtion inte belastas med mervärdesskatt till följd av mervärdet i något produktionsled. Receptbelagda läkemedel, skepp för yrkesmässig sjöfart, flygbensin och flygfotogen, guld som levereras till Sveriges riksbank samt sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel är exempel på varor och tjänster som är kvalificerat undantagna.

Företag som tillhandahåller varor och tjänster som i stället enbart är undantagna från mervärdesbeskattning ska inte ta ut någon mervärdesskatt av efterföljande led. De har emellertid normalt inte heller någon avdragsrätt för sin ingående mervärdesskatt. Det innebär att konsumtion av undantagna varor belastas med mervärdesskatt på den del av mervärdet som tillförts i tidigare led. Härigenom skiljer sig beskattningen av de undantagna varorna och tjänsterna från de kvalificerat undantagna. Bostadshyror, vård och omsorg och finansiella tjänster är exempel på områden som är undantagna från mervärdesbeskattning och där erlagd mervärdesskatt således utgör en kostnad i produktionen. Cirka 35 procent av hushållens konsumtion utgörs av utgifter för varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt. År 2017

förväntas hushållens utgifter för dessa typer av konsumtionsvaror och tjänster att uppgå till ca 901 miljarder kronor.

I budgetpropositionen för 2017 föreslår regeringen att mervärdesskatten på reparationer av cyklar, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne sänks från 25 procent till 12 procent. Ändringen träder i kraft den 1 januari 2017. Vidare föreslår regeringen att en omsättningsgräns på 30 000 kronor per år för mervärdesskatt införs. Det innebär att beskattningsbara personer som omsätter mindre än 30 000 kronor per år kan välja att vara befriade från mervärdesskatteplikt.

Regeringen föreslår även att beloppsgränsen för mervärdesskatteavdrag för internrepresentation höjs från 200 kronor till 300 kronor fr.om. 1 januari 2017.

### *Statistik*

I Tabell 7.1 redovisas skattebaserna för mervärdesskatt fördelat på olika skattesatser. De baser som redovisas är de som är relevanta vid beräkning av offentligfinansiella effekter. I skattebaserna ingår hushållens och de allmännyttiga ideella föreningarnas konsumtion samt förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt. Kvalificerat undantagna varor och tjänster redovisas under kategorin 0 procent.

Skattebaserna prognostiseras med utgångspunkt från privat konsumtion och utgiftsandelar för enskilda varor och tjänster enligt nationalräkenskaperna eller enligt varuvikter i konsumentprisindex. Vid mervärdesskattesatsförändringar som berör enskilda varor eller tjänster används data från nationalräkenskaperna och ibland omsättningsstatistik från branschorganisationer eller liknande material. Förbrukning och investeringar av aktuella varor och tjänster läggs till basen i den utsträckning som de används av företag utan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Tabell 7.2 nedan redovisar vissa av de största skattebaserna för privat konsumtion, uppdelat på baser som belastas med 25, 12 och 6 procent mervärdesskatt.

Tabell 7.1 Baser för mervärdesskatt 2013–2017

Mdkr, löpande priser

Mervärdesskattesatser	2013	2014	2015	2016*	2017*
25 %	988	1 039	1 093	1 149	1 197
12 %	276	286	301	316	330
6 %	98	101	107	112	117
0 % <sup>1)</sup>	10	11	11	11	12

Anm.: En \* markerar att baserna är prognoser. Baserna motsvarar det underlag som mervärdesskatten beräknas på och redovisas därmed exklusive mervärdesskatt. Baserna inkluderar privat konsumtion, de allmännyttiga ideella föreningarnas konsumtion samt förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt (offentlig konsumtion ingår alltså inte). Hushållens konsumtion fördelas utifrån data från SCB. Förbrukning och investeringar i verksamheter utan avdragsrätt fördelas utifrån den fördelning som används av Skatteverket vid beräkningen av Sveriges EU-avgift, den så kallade W.A.R-sammansättningen (Weighted Average Rate). Denna fördelning grundar sig på data från 2013 varför mervärdesskatteintäkterna, beräknade utifrån denna uppdelning, kan komma att skilja sig något från utfallet. I baserna som avser hushållens konsumtion antas en liten andel skatteundragande förekomma. De registrerade skatteintäkterna sammanfaller således inte med den teoretiskt beräknade mervärdesskatten utifrån baserna.

1) Här redovisas varor och tjänster som är kvalificerat undantagna från skatteplikt. Varor och tjänster som är *undantagna* från skatteplikt redovisas p.g.a. bristfälligt underlag inte här, trots att mervärdet i det sista ledet undantas beskattning. Mervärdet som skapats i tidigare led inkluderas i basen för motsvarande skattesats.



**Tabell 7.2 Vissa skattebaser för privat konsumtion uppdelade på mervärdesskattesatserna 25, 12 och 6 procent 2017**

Mdkr

Vara/tjänst	Skatteintäkt	Skattebas
<b>25 % mervärdesskatt</b>		
Kläder, tyger och garner	15,68	62,70
Elström	12,10	48,39
Bensin m.m.	8,77	35,09
Teletjänster, mobil, internet, fax	11,91	47,64
Övriga fritidsartiklar och tjänster	10,03	40,12
Nya bilar	11,05	44,21
Möbler, inredningsartiklar	8,25	32,99
Fjärrvärme	7,86	31,44
Övriga varor och tjänster som beskattas med 25 %	101,53	406,10
<b>Totalt</b>	<b>187,17</b>	<b>748,70</b>
<b>12 % mervärdesskatt</b>		
Livsmedel	23,88	198,98
Restaurang och catering exkl. alkoholhaltiga drycker	8,80	73,34
Alkoholfria drycker samt öl klass I och II	2,96	24,65
Hotellservice m.m.	1,79	14,91
<b>Totalt</b>	<b>37,43</b>	<b>311,88</b>
<b>6 % mervärdesskatt</b>		
Kollektivtrafik	1,31	21,87
Järnväg	0,39	6,53
Dagstidningar	0,35	5,77
Böcker	0,35	5,80
Övriga varor och tjänster som beskattas med 6 %	2,37	39,52
<b>Totalt</b>	<b>4,77</b>	<b>79,48</b>

### *Beräkningskonvention*

Vid beräkningar av de offentligfinansiella effekterna till följd av en förändrad mervärdesskattesats bortses generellt från eventuella beteendeffekter som påverkar efterfrågade och utbudna kvantiteter (se vidare avsnitt 1.3 om Vissa överväganden vid beräkningar).

Vid långsiktiga offentligfinansiella effektberäkningar av förändrade mervärdesskattesatser kan det däremot vara motiverat att ta hänsyn till beteendeförändringar (se exempel i avsnitt 7.3).

I beräkningar av de offentligfinansiella effekterna antas även att priset före skatt är oförändrat. En höjning av en mervärdesskattesats resulterar således i högre pris för varan och därmed ökade skatteintäkter (se vidare avsnitt 2.2.1).

Skatteundandragande, uppbördsförluster m.m. gör att de faktiska mervärdesskatteintäkterna är lägre än vad som borde vara fallet. Även detta beaktas i beräkningarna. Om förändringen av mervärdesskatten endast avser enstaka varor eller tjänster antas generellt ett skatteundandragande före och efter reformen på 2 procent, eftersom kunskap saknas om storleken på skatteundandragande m.m. för enskilda varor och tjänster. Finns däremot misstanke om att en bas innehåller en stor andel svart försäljning bör skatteundandragandets storlek beaktas.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn av en mervärdesskattesatsförändring beräknas som förändringen av skattesatsen multiplicerat med mervärdesskattebasen för de varor och tjänster som omfattas av skattesatsförändringen. Bruttoeffekten visar därmed hur den offentliga sektorns mervärdesskatteintäkter påverkas statistiskt av en förändring av mervärdesskattesatsen. Den offentligfinansiella nettoeffekten beräknas som summan av bruttoeffekten och den motverkande KPI-effekten. KPI-effekten avspeglar det faktum att den offentliga sektorns utgifter för pensioner, försörjningsstöd m.m. som är knutna till prisnivån, påverkas när en mervärdesskattförändring påverkar den allmänna prisnivån. För en given storlek på bruttoeffekten beräknas KPI-effekten på ett enhetligt sätt. I avsnitt 2.2.2 ges en detaljerad beskrivning av de indirekta effekter som följer på förändringar av KPI.

Exempel 7.1 nedan med efterföljande tabell 7.3 visar hur den offentligfinansiella effekten av en höjd mervärdesskattesats på livsmedel beräknas och redovisas.

**Exempel 7.1 Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet**

I detta exempel redovisas offentligfinansiella effekter av en höjd mervärdesskattesats på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet från 12 till 13 procent. Hushållens konsumtion av livsmedel, inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2 (skattebasen), beräknas år 2017 uppgå till 250 mdkr exklusive mervärdesskatt.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn blir 2,45 mdkr ( $0,01 \cdot 250 \cdot 0,98$ ) när hänsyn tas till skatteundrandragande på 2 procent. Det första året uppkommer inga indirekta effekter, varför nettoeffekten för 2017 är densamma som bruttoeffekten, alltså 2,45 mdkr.

Skattesatshöjningen från 12 till 13 procent förväntas höja livsmedelspriserna, vilket i sin tur påverkar bl.a. basbelopp och inkomstskatteskalor för år 2017 (se diskussion angående KPI-effekten i kapitel 2). Med hjälp av tabell 2.2 kan de indirekta effekterna beräknas som bruttoeffekten multiplicerat med den procentuella KPI-effekten. Tabell 7.3 visar de totala offentligfinansiella nettoeffekterna för olika år samt hur de fördelar sig mellan kommunsektorn, ålderspensionssystemet och staten. Nettoeffekten för 2017 beräknas till 2,45 mdkr. Nettoeffekten för 2018 och framåt beräknas till 2,18 mdkr.

**Tabell 7.3 Höjd mervärdesskatt på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet**

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt						2,45
<b>Nettoeffekter, År</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>Varaktig</b>	
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,06</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,06</i>	<i>0,06</i>	<i>0,06</i>	<i>0,06</i>	<i>0,06</i>
<b>B Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,01</b>	<b>0,01</b>	<b>0,01</b>	<b>0,01</b>	<b>0,01</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>C. Staten</b>	<b>2,45</b>	<b>2,16</b>	<b>2,16</b>	<b>2,16</b>	<b>2,16</b>	<b>2,16</b>
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,23	-0,23	-0,23	-0,23	-0,23
Skatt på konsumtion och insatsvaror						
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10
Mervärdesskatt	2,45	2,45	2,45	2,45	2,45	2,45
<i>Summa intäkter</i>	<i>2,45</i>	<i>2,32</i>	<i>2,32</i>	<i>2,32</i>	<i>2,32</i>	<i>2,32</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,16</i>	<i>-0,16</i>	<i>-0,16</i>	<i>-0,16</i>	<i>-0,16</i>
<b>Offentligfinansiell effekt (A+B+C)</b>	<b>2,45</b>	<b>2,18</b>	<b>2,18</b>	<b>2,18</b>	<b>2,18</b>	<b>2,18</b>

Anm.: Beloppen i tabellen är avrundade och summerar inte alltid.

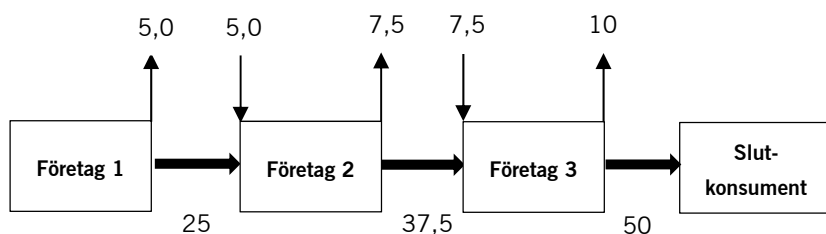
## 7.1 Breddad skattebas för mervärdesskatt

I detta avsnitt redogörs för hur de offentliga finanserna påverkas när basen för mervärdesskatt breddas genom att ett tidigare undantaget område från mervärdesskatt blir mervärdesskattepliktigt. När företag med verksamhet inom ett undantaget område blir mervärdesskattepliktiga och framförallt säljer till slutkonsumenter (privatpersoner, ideella föreningar och företag vars verksamhet inte är mervärdesskattepliktig) påverkas de offentliga finanserna positivt. Säljer de i stället framför allt till andra företag som bedriver verksamhet som är mervärdesskattepliktig, medför den utökade mervärdesskatteplikten en negativ effekt på de offentliga finanserna.

Figur 7.1 nedan visar hur utgående och ingående mervärdesskatt ser ut i en hypotetisk produktions- och distributionskedja (fortsättningsvis uttryckt försäljningskedja) där inga undantag från

mervärdesskatt förekommer. Alla företag i försäljningskedjan antas skapa ett mervärde på 10 kronor. De smala pilarna i figur 1 visar hur företagens inbetalning av mervärdesskatt respektive statens utbetalning av mervärdesskatt ser ut för företagen vid en sådan försäljningskedja. De tjocka pilarna visar företagens försäljningspris inklusive mervärdesskatt. Alla företag i försäljningskedjan betalar utgående mervärdesskatt på försäljning samtidigt som de får göra avdrag för ingående mervärdesskatt på inköp. Därigenom betalar varje företag mervärdesskatt på det mervärde som skapats i företaget. Staten erhåller mervärdesskatten på det samlade mervärdet från hela kedjan vid försäljningen till slutkonsumenten då denna saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Sammantaget innebär denna försäljningskedja mervärdesskatteintäkter till staten på motsvarande 10 kronor.

**Figur 7.1** In- och utgående mervärdesskatt i en försäljningskedja utan undantag från mervärdesskatt, kr



I följande avsnitt redogörs för hur mervärdesskatteinbetalningarna till staten påverkas när basen för mervärdesskatt breddas genom att ett tidigare undantaget område, där företagen framförallt säljer till andra företag, blir mervärdesskattepliktigt. I nästföljande avsnitt redogörs för hur mervärdesskatteinbetalningarna till staten påverkas när basen för mervärdesskatt breddas genom att ett tidigare undantaget område där företagen framförallt säljer till slutkonsumenter blir mervärdesskattepliktigt.

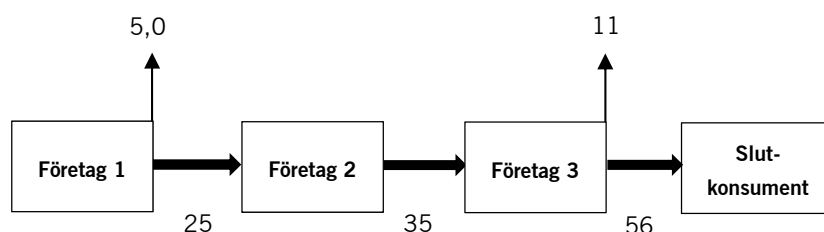
#### *Mervärdesskatteplikt för ett företag som i huvudsak säljer till andra företag*

Figur 7.2 nedan skiljer sig från figur 7.1 ovan genom att företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. I

jämförelse med försäljningskedjan i exemplet redovisat i figur 7.1, erhåller staten även mervärdesskatteintäkter på 5 kronor från företag 1, då företag 2 saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på motsvarande 5 kronor. Den ingående mervärdesskatten som inte får göras avdrag för, ökar kostnaderna för företag 2 och övervältras framåt i försäljningskedjan via högre priser. Här antas att företagen övervältrar mervärdesskatten fullt ut på priset så att deras vinstmarginaler inte förändras. Staten erhåller därmed även ökade mervärdesskatteintäkter från företag 3 som betalar utgående mervärdesskatt på ett högre pris (jmf. 11 kronor i utgående mervärdesskatt med 10 kronor i utgående mervärdesskatt i figur 7.1). Slutkonsumenten i figur 7.2 nedan möter ett pris på 56 kronor. Utan undantag hade slutkonsumenten i stället mött ett pris på 50 kronor (se figur 7.1).

Sammantaget medför försäljningskedjan i figur 7.2 mervärdesskatteintäkter till staten på 16 kronor ( $5+11=16$ ) vilket är högre än vid en försäljningskedja utan undantag (jmf. med 10 kronor i mervärdesskatteintäkter i figur 7.1). Mervärdesskatteplikt för företag 2 som framförallt säljer till andra företag leder därmed till minskade mervärdesskatteintäkter för staten.

**Figur 7.2** Mervärdesskatteinbetalningar i en försäljningskedja där företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, kr



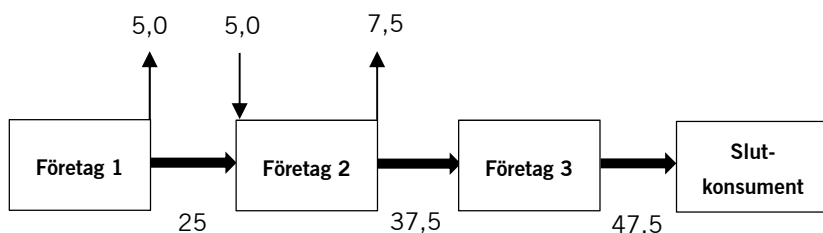
*Mervärdesskatteplikt för ett företag som i huvudsak säljer till slutkonsumenter*

Figur 7.3 nedan visar hur mervärdesskatteinbetalningarna till staten ser ut i en försäljningskedja där det sista företaget som säljer till slutkonsumenter bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. I jämförelse med en försäljningskedja där samtliga företag bedriver verksamhet som mervärdesskattepliktig (se figur 7.1 ovan) erhåller staten mindre mervärdesskatteintäkter till följd

av att företag 3 inte betalar någon mervärdesskatt på sitt mervärde. Därigenom möter även slutkonsumenterna ett lägre pris.

Sammanlagt medför försäljningskedjan beskriven i figur 7.3 mervärdesskatteintäkter till staten på 7,5 kronor vilket är mindre än om alla företag i försäljningskedjan hade varit mervärdesskattepliktiga (jmf. med 10 kronor i mervärdesskatteintäkter i figur 7.1). Mervärdesskatteplikt av företag 3 som framförallt säljer till slutkonsumenter ökar därmed mervärdesskatteintäkterna till staten.

**Figur 7.3** Mervärdesskattebetalningar i en försäljningskedja där företag 3 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, kr



Exempel 7.2 nedan beskriver hur den offentligfinansiella effekten beräknas när basen för mervärdesskatt breddas genom att ett område där företagen framförallt säljer till slutkonsumenter blir mervärdesskattepliktigt. Den offentligfinansiella bruttoeffekten av en breddad bas består av den mervärdesskatt som inte är avdragsgill i senare produktions- och distributionsled, dvs. den mervärdesskatt som betalas av privatkonsumenter, ideella föreningar och av företag vars verksamhet inte är mervärdesskattepliktig.

Viktigt att beakta vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten är att företag som producerar varor och tjänster vilka är undantagna från mervärdesskatt inte har rätt att dra av den ingående mervärdesskatten. Den ingående mervärdesskatten utgör därmed en kostnad för dessa företag och en intäkt för den offentliga sektorn. När företagen får avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i samband med mervärdesskattebeläggningen, kommer denna intäkt den offentliga sektorn till del först i ett senare led. Det antas att kostnader för företagen i form av icke avdragsgill ingående mervärdesskatt övervältras framåt i försäljningsledet genom ett högre pris. Här antas att företagen övervältrar mervärdesskatten fullt ut på priset så att deras vinstmarginaler inte

förändras. En mervärdesskattebeläggning innebär att kostnaden för den ingående mervärdesskatten blir avdragsgill. Priset exklusive mervärdesskatt på de aktuella varorna och tjänsterna antas förändras i proportion till den kostnadsminskning som den avdragsgilla mervärdesskatten ger upphov till. Beskattningsunderlaget för den utgående mervärdesskatten blir därför lägre än det skulle ha varit vid ett oförändrat producentpris.

#### Exempel 7.2 Breddad skattebas för mervärdesskatt

En bransch som är undantagen från mervärdesskatt har ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (som hänförs till den undantagna verksamheten). Det innebär att de insatsvaror som används bland företagen i branschen är mervärdesskattebelagda och skatten utgör därmed en kostnad i verksamheten. Undantaget gäller alltså enbart det mervärde som skapas i företagen. Om företagets verksamhet mervärdesskattebeläggs kan det därmed dra av ingående mervärdesskatt.

Därigenom kommer en utvidgning av mervärdesskatteplikten endast träffa mervärdet som skapas i företagen samt eventuellt icke mervärdesskattebelagda insatsvaror.

Anta en oförändrad vinstmarginal samt oförändrad försäljningsvolym och att verksamheten ska beläggas med 25 procent mervärdesskatt. Omsättningen före mervärdesskattebeläggningen antas uppgå till 100 mdkr. Av förenklingskäl antas att all försäljning sker till slutkonsumenter. Kostnadsstrukturen är sådan att ingående mervärdesskatt uppgår till 16 mdkr. Anta att alla insatsvaror är belagda med 25 procents mervärdesskatt. Kostnaden för insatsvarorna kan då beräknas till 80 mdkr inklusive mervärdesskatt ( $16 \text{ mdkr}/0,20$ ), där 0,20 inom parentes utgör andelen mervärdesskatt vid 25 procent mervärdesskatt. Alternativt kan kostnaden beräknas till 64 mdkr exklusive mervärdesskatt ( $16 \text{ mdkr}/0,25$ ), där 0,25 inom parentes utgör 25 procent mervärdesskatt. Mervärdet beräknas som omsättningen före mervärdesskattebeläggning minus kostnader för insatsvaror, vilket beräknas till 20 mdkr ( $100 \text{ mdkr}-80 \text{ mdkr}$ ). Med antagande om oförändrad vinstmarginal uppgår omsättningen exklusive såväl ingående som utgående mervärdesskatt till 84 mdkr ( $100 \text{ mdkr}-16 \text{ mdkr}=64 \text{ mdkr}+20 \text{ mdkr}$ ). Den offentligfinansiella bruttoeffekten motsvaras av den utgående



mervärdesskatten minus den ingående mervärdesskatten, dvs.  $(84 \text{ mdkr} \cdot 0,25) - 16 \text{ mdkr} = 21 \text{ mdkr} - 16 \text{ mdkr} = 5 \text{ mdkr}$ .

Beräkningen av nettoeffekten i tabell 7.4 nedan sker med hjälp av samma parametrar som i exemplet med höjd mervärdesskatt på livsmedel ovan (se kapitel 2 samt). Detta innebär att den varaktiga effekten för staten uppgår till 4,41 mdkr, medan den varaktiga effekten för offentlig sektor uppgår till 4,43 mdkr.

**Tabell 7.4 Breddad skattebas för mervärdesskatt**

Mdkr, fasta priser och volymer

Mdkr, fasta priser och volymer					
Bruttoeffekt	5,00				
Nettoeffekter, År	2016	2017	2018	2019	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,13</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,13</i>	<i>-0,13</i>	<i>0,13</i>	<i>0,13</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,03</b>	<b>0,03</b>	<b>0,03</b>	<b>0,03</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>C. Staten</b>	<b>5,00</b>	<b>4,41</b>	<b>4,41</b>	<b>4,41</b>	<b>4,41</b>
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,47	-0,47	-0,47	-0,47
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,20	0,20	0,20	0,20
Mervärdesskatt	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>5,00</i>	<i>4,73</i>	<i>4,73</i>	<i>4,73</i>	<i>4,73</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,33</i>
<b>Offentligfinansiell effekt (A+B+C)</b>	<b>5,00</b>	<b>4,43</b>	<b>4,43</b>	<b>4,43</b>	<b>4,43</b>

Anm.: Beloppen i tabellen är avrundade och summerar inte alltid.

## 7.2 Kommunsektorn

I detta avsnitt redogörs för hur mervärdesskatten hanteras inom staten och kommunsektorn.

Inom kommunsektorn (kommuner och landsting)<sup>69</sup> bedrivs såväl skattepliktig som icke skattepliktig verksamhet. För kommunsektorns icke skattepliktiga verksamhet gäller ett särskilt system som regleras i lagen (2005:811) om ersättning för viss mervärdes-

<sup>69</sup> Inklusivt kommunalförbund och samordningsförbund.

skatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Detta särskilda ersättningssystem är ett kompensationsystem för kommunsektorns ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet med syfte att säkerställa konkurrensneutraliteten i valet mellan att bedriva verksamhet i egen eller annan regi (se prop. 2001/02:112 s. 17 och prop. 2005/06:7 avsnitt 6.2.). Kommuner och landsting får kompensation för den ingående mervärdesskatt de inte har avdragsrätt för, dvs. ingående skatt hänförlig till den icke skattepliktiga verksamheten. Av denna anledning ingår inte kommunsektorns konsumtion i mervärdesskattebasen och den påverkas därigenom inte direkt av förändringar i mervärdesskatten.

Tidigare finansierades detta system genom att kommunsektorn betalade avgifter till systemet. Dessa avgifter skulle täcka uttagen ur systemet. Från och med den 1 januari 2006 är finansieringen dock statlig och uttagen från systemet sker över statens budget. Avsikten är inte att staten ska stå för kostnaden för kompensationen, utan det ska fortfarande kommunsektorn göra. För att uppnå denna effekt har statsbidragen till kommunsektorn därför sänkts i motsvarande grad. En ändrad mervärdesbeskattning av en vara eller tjänst antas inte ge någon direkt effekt på kommunsektorns budget. Däremot påverkas vissa poster indirekt via förändringar i konsumentpriser. Statens budget påverkas främst genom intäkterna från mervärdesskatt samt genom att ett antal övriga poster påverkas av ändrade konsumentpriser.

### 7.3 **Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar: beräkning av självfinansieringsgraden**

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av förändrade skattesatser (se vidare resonemang under avsnitt 1.2).

Som beslutsunderlag är det dock intressant att uppskatta en skatteförändrings offentligfinansiella effekt på lång sikt, när ekonomin nått ett nytt jämviktsläge. Vid beräkning av den långsiktiga effekten av selektiva mervärdesskatteförändringar är det framför allt viktigt att ta hänsyn till hur sysselsättningen påverkas, dels inom den sektor som erhåller en förändrad mervärdesskattesats,

dels inom andra sektorer (eftersom en omfördelning av konsumtionsutgifter mellan sektorer kan påverka den relativa sysselsättningen i sektorerna). En omfördelning av konsumtionsutgifter till den varu- eller tjänstegrupp som erhåller sänkt mervärdesskatt innebär även att mervärdesskatteintäkterna påverkas då skattesatserna skiljer sig åt mellan olika varugrupper. Även detta beaktas i beräkningen. Vidare beaktas även eventuella sysselsättningseffekter till följd av förändrat arbetsutbud hos dem som konsumerar varan eller tjänsten som erhåller förändrad mervärdesskattesats.

Nedan följer en kort beskrivning av hur långsiktiga effekter har beräknats för en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster i SOU 2011:24. Den statiska offentligfinansiella nettoeffekten av sänkt mervärdesskatt för restaurang- och cateringtjänster från 25 till 12 procent beräknades till -5,4 miljarder kronor för år 2012. Vid beräkning av de långsiktiga effekterna antas att mervärdesskattesänkningen övervältras fullt ut på priset (för en redogörelse kring detta antagande, se SOU 2011:24 avsnitt 6.1.4). Vidare antas att egenpriselasticiteten för restaurang- och cateringtjänster är -0,8 (dvs. om priset sänks med 1 procent ökar efterfrågan med 0,8 procent)<sup>70</sup>.

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster antas öka sysselsättningen varaktigt till följd av (1) ökat arbetskraftsutbud och (2) ökad arbetskraftsefterfrågan. Effekt (1) uppkommer till följd av att hemarbetet antas minska och marknadsarbetet ökar (lägre restaurangpriser gör att vi går ut och äter mat i stället för att inhandla råvarorna och laga maten själva, vilket frigör tid för marknadsarbete). Det i sin tur ökar den disponibla inkomsten. Det gör att efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster kan öka utan att konsumtionsutgifter i någon större utsträckning omfördelas från andra varugrupper. Därför antas att statens intäkter från mervärdesskatt inte påverkas nämnvärt på lång sikt samt att inga betydande negativa sysselsättningseffekter kan förväntas uppkomma i andra branscher. Effekt (2) uppkommer när ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster leder till ökad efterfrågan på arbetskraft inom denna bransch. Denna effekt bedöms bli bestående då ojämvikter förekommer på arbetsmarknaden.

---

<sup>70</sup> Assarsson, B, 2004, "Consumer Demand and Labour Supply in Sweden." *Bilaga 6 till Mervärdesskatteutredningen SOU 2005:57*.

Sammantaget beräknades den sänkta mervärdesskatten långsiktigt öka sysselsättningen med ca 6 000 helårsarbetskrafter.

De positiva sysselsättningseffekterna påverkar i sin tur de offentliga finanserna genom ökade inkomstskatteintäkter och minskad utbetalning av ersättningar.

Den långsiktiga offentligfinansiella kostnaden beräknades uppgå till ca 3,6 miljarder kronor 2012. Detta innebär att den långsiktiga offentligfinansiella effekten utgör knappt 70 procent av den statistiskt beräknade nettoeffekten för denna skatteförändring ( $5,4/3,6=0,67$ ). Åtgärdens självfinansieringsgrad är därmed drygt 30 procent.

## 8 Punktskatter

Punktskatter räknas liksom mervärdesskatt till de indirekta skatterna, där skattesubjekt och skatteobjekt vanligen inte sammanfaller. Punktskatten betalas i regel in till staten av producenten eller distributören (skattesubjektet) men antas övervältras på konsumenten (skatteobjektet) via högre priser. Det är framför allt fyra typer av produkter som beläggs med punktskatter: alkohol, tobak, fordon och energi. År 2017 beräknas intäkterna från punktskatter uppgå till ca 123 miljarder kronor.<sup>71</sup> Denna skatteintäkt svarar för 6 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar 12 procent av statens skatteintäkter.

Punktskatter läggs bl.a. på produkter vars konsumtion ger upphov till samhällsekonomiska kostnader kopplade till varans användning, s.k. negativa externa effekter. Detta gäller t.ex. konsumtion av bensin, dieselbränsle, alkohol och tobak som medför negativa effekter på miljö och hälsa. Punktskatterna är i allmänhet fixerade till ett visst belopp per enhet av varan eller proportionell mot det innehåll i varan som anses skadligt. Från och med 1994 justeras energi- och koldioxidskatten genom en årlig omräkning med utvecklingen av konsumentprisindex (KPI). Justeringen medför att skattesatserna följer den allmänna prisutvecklingen. För bensin och dieselbränsle görs för 2017 och framåt även en årlig omräkning av skattesatserna som beaktar utvecklingen av BNP genom ett schabloniserat tillägg med två procentenheter till KPI-utvecklingen. Mellan åren 1994 till 1998 justerades även punktskatten på alkohol och tobak med KPI-utvecklingen. Från och med 2012 justeras återigen punktskatten på samtliga tobaksprodukter med KPI-utvecklingen.

---

<sup>71</sup> Såsom punktskatterna redovisas i detta kapitel.

Om produkten inhandlas av *hushåll*, dvs. den ingår i hushållens konsumtion, antas att en förändring av punktskatten övervältras på hushållen via konsumentpriserna.

Eftersom mervärdesskatten är en värderelaterad skatt, som utgår på priset inklusive punktskatten, kommer förändringen av punktskatten även att påverka statens intäkter från mervärdesskatt. Även effekten via mervärdesskatten antas fullt ut övervältas på konsumentpriserna. Eftersom punktskatten på en produkt som ingår i hushållens privata konsumtion övervältras på priset påverkas den allmänna prisnivån, vilket medför en KPI-effekt<sup>72</sup>. Vid beräkningar av KPI-effekten av en punktskatteförändring ska prisförändringen beaktas inklusive mervärdesskatt. Den indirekta mervärdesskatteeffekten uppkommer redan första året, medan KPI-effekten normalt uppkommer med ett års fördröjning, dvs. året efter åtgärden trätt i kraft.

En punktskatteförändring på en produkt som ingår i *företagens* förbrukning antas i en del fall övervältras på löner, vinster och priser. På kort sikt ger det en indirekt effekt bl.a. genom att förändringar av vinsten påverkar statens intäkter från skatt på företagsvinster (bolagsskatt). På lång sikt antas att punktskatteförändringen övervältras enbart på löntagarna genom ändrade löner, vilket i sin tur ger en indirekt effekt på intäkter från inkomstskatt och skattedelen av socialavgifterna. Se vidare avsnitt 2.2.1 för en diskussion om övervältring.

## 8.1 Alkoholskatt

### *Skatterättsliga regler*

I budgetpropositionen för 2017 föreslås att punktskatten på öl, vin, andra jästa drycker än vin och öl samt mellanklassprodukter höjs med 4 procent. Punktskatten på sprit föreslås höjas med 1 procent. Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2017. De enskilda skattesatserna och deras utveckling sedan 2013 redovisas i Tabell 8.1.

---

<sup>72</sup> Se kapitel 2 för en beskrivning av KPI-effekten.

Tabell 8.1 Skattesatser för alkoholdrycker 2013–2017

År	2013	2014	2015	2016	2017*
Etylalkohol (spritdrycker) (kr per liter ren alkohol)	501,41	506,42	511,48	511,48	516,59
Vin och andra jästa drycker (kr per liter)					
Över 1,2 men högst 2,25 volymprocent	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Över 2,25 men högst 4,5 volymprocent	7,58	8,11	8,84	8,84	9,19
Över 4,5 men högst 7,0 volymprocent	11,20	11,98	13,06	13,06	13,58
Över 7,0 men högst 8,5 volymprocent	15,41	16,49	17,97	17,97	18,69
Över 8,5 men högst 15,0 volymprocent	21,58	23,09	25,17	25,17	26,18
Över 15,0 men högst 18,0 volymprocent (endast vin)	45,17	48,33	52,68	52,68	54,79
Mellanklassprodukter (kr per liter)					
Över 1,2 men högst 15,0 volymprocent	27,20	29,10	31,72	31,72	32,99
Över 15,0 men högst 22,0 volymprocent	45,17	48,33	52,68	52,68	54,79
Öl (kr per volymprocent och liter)					
Över 0,5 men högst 2,8 volymprocent	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Över 2,8 volymprocent	1,66	1,78	1,94	1,94	2,02

Anm.: En \* markerar att föreslagna skattesatser för 2017 inkluderas.

### Statistik

I Tabell 8.2 redovisas statens periodiserade intäkter från alkoholskatten samt Systembolagets och restaurangernas försäljning av alkoholdrycker. Intäkterna från punktskatter på alkoholhaltiga drycker beräknas för 2017 uppgå till 14,41 miljarder kronor.

**Tabell 8.2 Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2013–2017**

År	2013	2014	2015	2016*	2017*
<b>Intäkter (Mdkr, löpande priser)</b>					
Etylalkohol <sup>1)</sup> (spritdrycker)	4,00	4,07	4,20	4,14	4,10
Vin och andra jästa drycker	4,71	5,04	5,40	5,70	6,02
Mellanklassprodukter	0,18	0,16	0,15	0,16	0,16
Öl	3,33	3,51	3,90	3,93	4,13
<b>Summa intäkter</b>	<b>12,21</b>	<b>12,78</b>	<b>13,75</b>	<b>13,93</b>	<b>14,41</b>
<b>Förbrukad kvantitet (Tusen liter)</b>					
Etylalkohol <sup>1)</sup> (spritdrycker)	20 270	20 065	20 813	20 188	19 784
Vin och andra jästa drycker	230 753	230 484	235 679	239 214	243 281
Mellanklassprodukter	5 369	4 030	3 854	3 854	3 854
Öl	414 491	408 273	414 806	418 954	423 143

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos.

1) Kvantiteten är beräknad utifrån en alkoholhalt på 40 procent.

### *Beräkningskonvention*

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Den totala konsumtionen av alkoholvaror kan delas upp i registrerad konsumtion (Systembolagets samt restaurangernas försäljning) och oregistrerad konsumtion (som resandeförsel eller smuggling). Vid en förändring av alkoholskatten antas den totala konsumtionen av alkoholhaltiga drycker förbli oförändrad på kort sikt (året efter ändrad skattesats). En höjning av den inhemska alkoholskatten förväntas däremot leda till viss substitution från registrerad till oregistrerad konsumtion av alkoholvaran. Denna substitution beaktas vid beräkning av den offentligfinansiella effekten av förändrade alkoholskatter.

En skatteförändring för en viss alkoholvara antas inte ge upphov till någon förändring av konsumtionen av andra alkoholvaror. Vidare antas att en skatteförändring i Sverige får fullt genomslag på de inhemska konsumentpriserna. Liksom beskrivits ovan antas en förändring av det inhemska priset påverka den inhemska registrerade konsumtionen till följd av en substitution mellan inhemsk registrerad konsumtion och oregistrerad konsumtion, medan den totala konsumtionen antas vara oförändrad. Substitutionen från inhemsk konsumtion till oregistrerad konsumtion leder till



minskade skatteintäkter. Antagande om oförändrad total konsumtion vid ändrade skattesatser är generell för beräkningskonventionerna och utgör normalt sett en god approximation av en åtgärds effekt på kort sikt, se vidare avsnitt 1.3.

Vid beräkning av hur mycket den registrerade konsumtionen förändras till följd av förändrade priser i Sverige används en elasticitet på 0,5 för alla alkoholdrycker förutom för sprit. Det vill säga, om det inhemska priset på alla registrerade alkoholvaror förutom sprit går upp med 1 procent, minskar den inhemska registrerade konsumtionen av dessa med 0,5 procent. Antagandet om oförändrad konsumtion innebär då att oregistrerad konsumtion ökar i motsvarande storleksordning. Elasticitetens storleksordning är förenlig med analyser inom alkoholskatteområdet. Skattningar av priselastisiteten för alkohol har bland annat genomförts i de statliga offentliga utredningarna Alkoholförselutredningen (SOU 2004:86) och Gränslös utmaning – alkoholpolitik i ny tid (SOU 2005:25) av Norström i bilaga 6, Priselastisiteten för alkohol 1984–2003. Likaså är den förenlig med de resultat på minskad inhemsk försäljning till följd av sänkt punktskatt på sprit i Danmark 2003. Sänkningen av den danska spritskatten gav upphov till en korspriserseffekt genom att den svenska inhemska konsumtionen påverkades av priset förändringen i Danmark. Korspriserelasticiteten som utgörs av kvoten mellan den procentuella förändringen av inhemsk registrerad konsumtion och den procentuella priset förändringen i Danmark uppskattades till mellan 0,25 och 0,5.

För sprit används i beräkningskonventionerna en motsvarande elasticitet på 0,7. Skattningar av efterfrågeelasticiteten på inhemsk sprit vid förändrat pris på sprit i utlandet gjorda av Asplund, Friberg och Wilander<sup>73</sup>, visar en lägre priselastisitet för sprit än vad Norström fann i studien som refereras till ovan. En priselastisitet på 0,7 för sprit, för det användningsområde beräkningskonventionerna syftar till, bedöms dock sammantaget motiverat.

Exempel 8.1 redovisar hur en skatteförändring antas påverka konsumtionen av en alkoholvara samt hur den periodiserade effekten beräknas.

---

<sup>73</sup> Asplund, Friberg, Wilander, 2007, "Demand and distance: Evidence on cross-border shopping", *Journal of Public Economics*.

**Exempel 8.1 Höjd punktskatt på öl med 5 procent, från 2,02 till 2,12 kronor per volymprocent alkohol och liter**

En höjd punktskatt på öl med 5 procent innebär en skattehöjning med 33 öre inklusive moms för en flaska öl, 50 cl, med en alkoholhalt på 5,3 volymprocent. Detta under antagande om att ett genomsnittligt pris på öl, exklusive skatter, per liter ren alkohol är 296 kr, vilket ungefär motsvarar vad som gäller för en vanlig halvlitersflaska öl med en alkoholhalt på 5,3 volymprocent. Vid skattehöjningen kommer lönsamheten i att substituera inhemskt konsumerad alkohol mot oregistrerad konsumtion att öka, samtidigt som den totala konsumtionen antas vara konstant. Vid antagandet om att en inhemsk prishöjning med 1 procent minskar den inhemska registrerade konsumtionen till följd av ökad oregistrerad konsumtion med 0,5 procent, kommer prisökningen på två procent innebära att konsumtionen av inhemsk öl minskar från 22 003 tusen liter ren alkohol till 21 783 tusen liter ren alkohol.

Punktskatten på öl höjs i detta exempel från 202 till 212 kr per liter ren alkohol. Konsumerad kvantitet före höjningen utgörs av en prognos för 2017. Avrundning förekommer i räkneexemplet varför beloppen inte alltid summerar.

Förändring i punktskatteintäkter

(+) Högre punktskatteintäkter:

Konsumtion i tusen liter ren alkohol \* punktskattehöjning

$$21\,783 * (212 - 202) = 0,218 \text{ mdkr}$$

(-) Lägre punktskatteintäkter p.g.a. substitution av registrerad konsumtion mot oregistrerad konsumtion:

Ökad införsel \* skattesats före höjning

$$(22\,003 - 21\,783) * 202 = 0,045 \text{ mdkr}$$

Förändring i mervärdesskatteintäkter

(+) Högre mervärdesskatteintäkter p.g.a. högre pris på öl:

Konsumtion i miljoner liter ren alkohol \* högre mervärdesskatt

$$21\,783 * ((212 - 202) * 0,25) = 0,054 \text{ mdkr}$$

(-) Lägre mervärdesskatteintäkter p.g.a. substitution av registrerad konsumtion mot oregistrerad konsumtion:

Ökad införsel \* förlorad mervärdesskatt

$$(22\,003 - 21\,783) * ((296 + 202) * 0,25) = 0,028 \text{ mdkr}$$

## Sammanlagd effekt

(=) Sammanlagt erhålls en bruttoeffekt på  
 $0,218 - 0,045 = 0,173$  mdkr och en nettoeffekt på  
 $0,218 - 0,045 + 0,054 - 0,028 = 0,200$  mdkr år 2017.

I tabell 8.3 framgår att för staten och den konsoliderade offentliga sektorn blir nettoeffekten ikraftträdandeåret (2017) 0,20 mdkr, medan bruttoeffekten för åtgärden uppgår till 0,17 mdkr. Då prisökningen påverkar KPI blir inkomstökningen mindre efterföljande år.

**Tabell 8.3 Höjd punktskatt på öl från 2,02 till 2,12 kronor per volymprocent alkohol och liter**

Mdkr

Bruttoeffekt	0,17				
Nettoeffekter, år	2017	2018	2019	2020	Varaktig
<b>A. Kommunsektorn</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>
<b>B. Ålderspensionssystemet</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>C. Staten</b>	<b>0,20</b>	<b>0,18</b>	<b>0,18</b>	<b>0,18</b>	<b>0,18</b>
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Skatt på konsumtion och insatsvaror					
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01
Skatt på öl	0,17	0,17	0,17	0,17	0,17
Mervärdeskatt	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,20</i>	<i>0,19</i>	<i>0,19</i>	<i>0,19</i>	<i>0,19</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
<b>Offentligfinansiell effekt (A+B+C)</b>	<b>0,20</b>	<b>0,18</b>	<b>0,18</b>	<b>0,18</b>	<b>0,18</b>

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid. Nollorna i kolumnen för 2017 visar att ingen KPI-effekt erhålls det år som åtgärden genomförs. Övriga nollor är avrundade vilket inte utesluter att de har effekt på de offentliga finanserna. Effekten är dock liten.

Utfallet av de totala alkoholskatteintäkterna påverkas i stor utsträckning även av faktorer som inte är direkt beroende av alkoholskattehöjningarna, som kulturen kring alkoholdrickandet samt makroekonomins utveckling. Hur alkoholskatteintäkterna och den registrerade alkoholkonsumtionen utvecklas över tid

beaktas inom ramen för ordinarie prognosverksamhet, vilken sker oberoende av skatteförändringar.

I den makroekonomiska utvecklingen beaktas också den samlade effekten på ekonomin av skattepolitiken, inklusive effekter på t.ex. sysselsättning och sparande. Dessa analyser är grunden till de prognoser över skatteintäkter som redovisas i avsnittet om inkomster i vår- och budgetpropositionerna, även vad gäller alkoholskatteintäkter. Bedömningen av en budgeteffekt blir mer osäker för åren efter införandeåret, bl.a. för att skattebaserna förändras över tid. Det kan vara en betydande skillnad mellan den offentligfinansiella effekten i ikraftträdandeårets priser och volymer och budgeteffekten i löpande priser och volymer efter det att den makroekonomiska utvecklingen beaktats. Denna skillnad ökar typiskt sett ju längre ifrån ikraftträdandeåret jämförelsen avser.

## 8.2 Tobaksskatt

### *Skatterättsliga regler*

Punktskatten på cigaretter består av en styckeskatt och en värde-relaterad skatt. Utöver punktskatt på cigaretter betalas även mervärdesskatt på 25 procent av detaljhandelspriset (inklusive punktskatt).

Skattesatserna för 2015 anges i lagen (1994:1563) om tobaksskatt. För efterföljande år multipliceras de angivna skattebeloppen med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan konsumentprisindex (KPI) i juni 2014 och prisläget i juni det året närmast före det år beräkningen avser. När det gäller cigaretter ska omräkningen endast avse styckeskatten. Senast i november varje år ska regeringen i en förordning fastställa det kommande kalenderårets tobaksskattesatser.

I Tabell 8.4 anges skattesatserna på tobak för åren 2013-2017. Styckesskatten på cigaretter uppgår 2017 till 1,52 kronor. Därutöver tas punktskatt ut via den värderelaterade skatten om 1 procent av detaljhandelspriset. Den totala punktskatten på ett paket med 19 cigaretter blir då 29,47 kronor.<sup>74</sup> Cigarrer och cigariller beskattas

---

<sup>74</sup> Denna punktskatt har beräknats på ett paket innehållande 19 cigaretter som 2016 kostade 59 kr.

2017 med 1,34 kronor per styck, rökto bak med 1 856 kronor per kg och tuggto bak med 480 kronor per kg. Snus beskattas 2017 med 436 kronor per kg.

**Tabell 8.4 Skattesatser to bak 2013–2017**

Kr/styck, procent och kr/kg

År	2013	2014	2015	2016	2017*
Cigaretter					
Stycks katt, kr/styck	1,41	1,41	1,51	1,50	1,52
Värderelaterad skatt på detaljhandelspriset, procent	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Cigariller och cigarrer, kr/styck	1,25	1,25	1,33	1,32	1,34
Rökto bak, kr/kg	1 735	1 732	1 841	1 833	1 852
Snus, kr/kg	386	385	432	430	435
Tuggto bak, kr/kg	449	448	476	474	479

Anm.: En \* markerar att indexerade skattesatser för 2017 inkluderas. Slutliga skattesatser kommer framgå i den förordning som regeringen utfärdar senast i november 2016.

### Statistik

I Tabell 8.5 presenteras skatteintäkter och förbrukad kvantitet för 2013–2015 samt prognoser för 2016–2017. Tobaksskatteintäkterna för 2017 beräknas uppgå till 11,77 miljarder kronor.

Tabell 8.5 Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2013–2017

År	2013	2014	2015	2016*	2017*
<b>Intäkter Mdkr, löpande priser</b>					
Cigaretter	7,77	8,63	8,69	8,74	8,74
Cigarrer/cigariller	0,05	0,06	0,05	0,05	0,05
Röktobak	0,31	0,30	0,26	0,24	0,22
Snus	2,33	2,44	2,74	2,73	2,75
Tuggtobak	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
<b>Summa intäkter</b>	<b>10,47</b>	<b>11,44</b>	<b>11,75</b>	<b>11,77</b>	<b>11,77</b>
<b>Förbrukad kvantitet</b>					
Cigaretter, miljoner styck	5 416	6 011	5 652	5 596	5 540
Cigarrer/cigariller, miljoner styck	41	45	41	40	39
Röktobak, tusen kg	181	173	143	130	118
Snus, tusen kg	6 035	6 261	6 338	6 338	6 338
Tuggtobak, tusen kg	13	19	27	27	27

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. För intäkterna 2017 tas även hänsyn till KPI-indexeringen för 2017.

Källa: ESV, Ludvikakontoret (SKV) samt egna beräkningar.

### Beräkningskonvention

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Budgeteffekter av en förändring av skatter på cigaretter, snus och röktobak, beräknas på liknande sätt som en förändring av alkoholskattesatsen. Den totala konsumtionen antas på kort sikt förbli oförändrad, men prishöjningar medför substitution mot oregistrerade varor. Se vidare avsnitt 8.1 under rubriken Beräkningskonvention.

Priselasticiteten för cigaretter i industrialiserade länder har skattats i ett flertal studier.<sup>75</sup> I en nyare studie av Nguyen, Rosenqvist och Pekurinen (2012), skattas priselasticiteten på cigaretter i Sverige till drygt 0,2.<sup>76</sup> Egenpriselasticiteten fångar hur konsumtionen av en vara påverkas av en prisförändring på den varan. Med utgångspunkt i ovanstående skattningar utgår

<sup>75</sup> Se exempelvis Chaloupka and Warner, 2000, "The Economics of Smoking", Handbook of Health Economics, s. 1539 – 1627.

<sup>76</sup> Nguyen, Rosenqvist, Pekurinen, 2012, "Demand for Tobacco in Europe. An Econometric Analysis of 11 Countries for the PPACTE Project", National Institute for Health and Welfare (THL), Report 6/2012.

beräkningskonventionen från att konsumtionen av registrerade cigaretter och röktaobak minskar med 0,2 procent till följd av ökad substitution vid en prishöjning på cigaretter med 1 procent. Snus är en ovanligare tobaksprodukt och i litteraturen finns dess priselasticitet inte skattad i lika stor utsträckning. För snus bedöms en motsvarande elasticitet på 0,1 procent vara motiverad.

För cigarrer och tuggtobak antas oförändrade kvantiteter för dessa tobaksslag vid en prisförändring.

### 8.3 Energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter

#### *Skatterättsliga regler*

Koldioxid- och energiskatt tas ut på bränslen som används som drivmedel, drift av stationära motorer eller för uppvärmning. På användning av elektrisk kraft (el) tas endast energiskatt ut. Bränslen som används för andra ändamål, t.ex. råvaruanvändning, är skattebefriade. Nedan beskrivs regelverket som gäller fr.o.m. den 1 januari 2017.

*Koldioxidskatten* är proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av fossila bränslen och motsvarar ca 113 öre per kilogram koldioxid.

*Energiskatten* på fossila bränslen och el utgår med ett visst belopp per volym-, vikt- eller energienhet. För fossila uppvärmningsbränslen tas energiskatten fr.o.m. 2011 ut proportionellt efter energiinnehåll. Den generella energiskattenivån för dessa bränslen motsvarar 8,6 öre per kWh 2017. Energiskatten för bränslen som används som drivmedel tas inte ut proportionellt efter energiinnehåll. Skattesatserna för bensin och dieselbränsle som drivmedel är differentierade i olika miljöklasser beroende på innehållet av bl.a. bly, bensen, svavel och aromatiska kolväten. Energiskatten för blyfri flygbensin som används för privata ändamål beskattas i nivå med energiskatt på miljöklass 2 bensin. År 2017 kommer energiskatten på denna uppgå till 3 kronor och 91 öre per liter.

Koldioxidskatt och energiskatt tas för fossila drivmedel ut med skattebelopp som anges i Tabell 8.6. Dessa skattebelopp tas ut på drivmedel som förbrukas i motordrivna fordon i såväl hushållssektorn som i näringslivet. Vissa skattenedsättningar tillämpas dock för dieselbränsle som används i arbetsmaskiner inom jordbruket och skogsbruket samt inom gruvindustriell verksamhet. För

dieselbränsle som används i jord- och skogsbruksmaskiner återbetalas en del av koldioxidskatten. Efter förslag i budgetpropositionen för 2016 höjdes återbetalningen från 0,90 kronor per liter till 1,70 kronor per liter. Åtgärden är dock till viss del tillfällig och återbetalningen uppgår fr.o.m. den 1 januari 2019 till 1,43 kronor per liter. För dieselbränsle som förbrukas i skepp och båtar i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet föreslås i budgetpropositionen för 2017 samma nedsättning av koldioxidskatten som för dieselbränsle som används i de angivna verksamheterna.

Från och med den 1 december 2015 gäller att biodrivmedel som uppfyller EU:s hållbarhetskriterier i enlighet med Europaparlamentets och Rådets direktiv 2009/28/EG (hädanefter hållbara biodrivmedel) helt och hållet befrias från koldioxidskatt. Tidigare gällde endast befrielsen från koldioxidskatt upp t.o.m. 5 volymprocent hållbara biodrivmedel i bensin och dieselbränsle. Hållbara biodrivmedel befrias helt, eller till viss del från energiskatt och flera förändringar har genomförts under de senaste åren. Från och med den 1 augusti 2016 befrias Fame (fettsyrametylester) som låginblandas i dieselbränsle från 36 procent av den energiskatt som gäller för dieselbränsle och biodrivmedel som låginblandas i bensin från 88 procent av den energiskatt som gäller för bensin. För icke-hållbara biodrivmedel som ingår i bensin eller dieselbränsle tas koldioxid- samt energiskatt ut med samma belopp per volymenhet som för motsvarande fossilt bränsle. Från och med den 1 augusti 2016 uppgår energiskattebefrielsen för etanol i E85 till 92 procent av energiskatten på bensin. Energiskattebefrielsen för Fame som höginblandas i dieselbränsle uppgår fr.o.m. den 1 augusti till 63 procent av energiskatten på fossilt dieselbränsle. Sedan den 1 maj 2014 gäller fullständig skattebefrielse för HVO (hydrerade vegetabiliska oljor och fetter) i dieselbränsle.

Skatteuttaget är differentierat för fossila bränslen som används till drift av stationära motorer och uppvärmning. För hushåll och tjänstesektorn utgår full koldioxidskatt (113 öre per kilogram koldioxid) och full energiskatt (8,6 öre per kWh). För industri utanför EU:s system för handel med utsläppsrätter, förkortat handelssystemet, samt inom jord-, skogs- och vattenbruk uppgår koldioxidskatten sedan den 1 januari 2016 till 80 procent av nivån för hushåll och tjänstesektorn. Hösten 2015 beslutade riksdagen att koldioxidskatten för dessa sektorer höjs till 100 procent av den



generella nivån den 1 januari 2018. För industri inom handelssystemet slopades koldioxidskatten 2011.

Energiskatten är 30 procent av den generella nivån för industri både inom och utom handelssystemet samt inom jord-, skogs- och vattenbruk. Sedan den 1 januari 2016 uppgår nedsättningen av energiskatt för dieselbränsle som används för drift av fordon i viss gruvindustriell verksamhet till 11 procent av energiskatten på dieselbränsle. Energiskattenivån motsvarar år 2017 ungefär den nivå som gäller för eldningsolja inom industrin, ca 256 kronor per m<sup>3</sup>.

Generella nivåer på koldioxid- och energiskatt gäller för fossila bränslen för värmeproduktion, undantaget värmeproduktion inom industrin, i kraftvärmeverk eller för anläggningar som omfattas handelssystemet. Sedan den 1 januari 2014 uppgår koldioxidskatten för fossila bränslen som används för värmeproduktion i värmeverk inom handelssystemet till 80 procent av den generella koldioxidskattenivån. Nivån på energiskatten motsvarar den generella skattenivån, dvs. 8,6 öre per kWh, oavsett om värmeverksanläggningen omfattas av handelssystemet eller inte. Det gäller andra regler för värmeproduktion i kraftvärmeverk (samtidig produktion av värme och el) jämfört med värmeproduktion i värmeverk. Vid bränsleanvändning för värmeproduktion i kraftvärmeverk som inte omfattas av handelssystemet utgår en koldioxidskatt motsvarande 80 procent av den generella koldioxidskattenivån och energiskatt motsvarande 30 procent av den generella skattenivån. Från och med den 1 januari 2018 höjs koldioxidskatten till 100 procent av generell nivå enligt den beslutade budgetpropositionen för 2016. Vid bränsleanvändning för värmeproduktion i kraftvärmeverk inom handelssystemet slopades koldioxidskatten 2013 och nivån på energiskatten motsvarar 30 procent av den generella nivån. För den del av bränslet i kraftvärmeverk som motsvarar elproduktionen betalas ingen koldioxid- eller energiskatt.

Normalnivån för energiskatten *på el* för hushåll och tjänsektorn i mellersta och södra Sverige är 29,5 öre per kWh t.o.m. den 1 juli 2017. Som en del av energiöverenskommelsen aviserar regeringen i budgetpropositionen för 2017 höjningar av normalnivån för energiskatten på el i två steg, den 1 juli 2017 och den 1 januari 2019. Sammantaget bedöms höjningarna preliminärt behöva uppgå till 4,2 öre per kWh för att finansiera en slopad skatt på termisk effekt och en sänkning av fastighetsskatten på vattenkraft till 0,5 procent av taxeringsvärdet. Regeringen föreslår i

budgetpropositionen för 2017 att den lägre skattenivå som gäller för den el som förbrukas av hushåll och tjänstesektor i vissa kommuner i norra Sverige görs om till en nedsättning med 9,6 öre per kWh från normalnivån, vilket för 2017 motsvarar en höjning med 0,6 öre per kWh jämfört med 2016. Energiskatten på el som används i jord-, skogs- och vattenbruk eller i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet uppgår till 0,5 öre per kWh. I budgetpropositionen för 2017 föreslår regeringen att denna skattenivå även ska gälla företag inom datacenterbranschen om anläggningens sammanlagda installerade effekt för annan utrustning än kyl- och fläktanläggningar uppgår till minst 0,5 MW (s.k. datorhallar).

Normalnivån för energiskattesatsen på el samt koldioxid- och energiskattesatserna på fossila bränslen räknas, i normalfallet, årligen om med förändringen i faktiskt konsumentprisindex (KPI). Skattesatserna för 2017 räknas om med den faktiska förändringen i KPI för den elektriska kraft som används av hushåll och tjänstesektorn i mellersta och södra Sverige och för fossila bränslen. För 2017 medför indexomräkningen att normalnivån för energiskatten på el för hushåll och tjänstesektorn höjs med 0,3 öre per kWh 2017 jämfört med 2016. I budgetpropositionen för 2017 föreslås att den lägre skattenivå som bl.a. gäller för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet (0,5 öre per kWh) inte längre ska KPI-omräknas. Riksdagen har beslutat att en omräkning av skattesatserna som beaktar utvecklingen av bruttonationalprodukten (BNP) ska tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2017 för bensen och dieselbränsle. Detta sker genom ett schabloniserat tillägg av två procentenheter till KPI-omräkningen för både koldioxid- och energiskatten där det ytterligare tillägget läggs på energiskatten. För bensen innebär detta att energiskatten höjs med sammanlagt 16 öre per liter och att koldioxidskatten, genom den ordinarie KPI-omräkningen på bensen, höjs med 3 öre per liter 2017 jämfört med 2016.

Sedan den 1 juli 2016 gäller att undantag från skatteplikt för el som producerats i vindkraftverk begränsats och samordnats med nya regler som gäller för annan elproduktion.

Till de energirelaterade skatterna räknas även *svavelskatten*. På torv, kol, petroleumkoks och andra fasta eller gasformiga fossila bränslen uppgår den till 30 kronor per kilogram svavel i bränslet. Svavelskatten på flytande bränslen, t.ex. eldningsolja, utgör 27 kronor per m<sup>3</sup> för varje tiondels viktprocent svavel i bränslet.

Ingen skatt utgår dock för flytande bränslen med en svavelhalt på högst 0,05 viktprocent.

En särskild skatt tas ut på den högsta tillåtna *termiska effekten i en kärnkraftsreaktor*. Från och med den 1 augusti 2015 är skattesatsen 14 770 kronor per MW och månad. Som en del av energiöverenskommelsen aviseras i budgetpropositionen för 2017 att skatten på termisk effekt bör fasas ut i två steg genom sänkningar av skattesatsen den 1 juli 2017 och den 1 januari 2018. Vid det första tillfället bör skattesatsen sänkas till 1 500 kronor per MW och månad. Från och med den 1 januari 2018 bör skatten slopas helt.

*Fordonsskatten* är en årlig skatt som utgår på personbilar, bussar, lastbilar, motorcyklar, trafiktraktorer, motorredskap och vissa släpvagnar. Skatten varierar främst med slag av fordon, drivmedel och vikt.

I syfte att öka miljöstyrningen har fordonsskatten för personbilar klass I lagts om till att vara baserad på fordonets koldioxidutsläpp vid blandad körning fr.o.m. den 1 oktober 2006. Personbilar klass I av fordonsår 2006 eller senare, samt personbilar av tidigare fordonsår än 2006 som uppfyller kraven för miljöklass 2005, miljöklass El eller miljöklass Hybrid ingick inledningsvis i den koldioxidbaserade fordonsskatten. Sedan den 1 januari 2011 omfattas även lätta lastbilar, lätta bussar och husbilar som tagits i bruk för första gången efter 2010 av den koldioxidbaserade fordonsskatten. Övriga fordon kvarstår i det viktbaserade systemet.

En dieseldriven personbil har högre fordonsskatt än motsvarande bensindriven personbil för att kompensera för att energiskatten på dieselbränsle är lägre än energiskatten på bensin. I den koldioxidbaserade fordonsskatten ingår en bränslefaktor som höjer skatten för dieseldrivna lätta fordon. Bränslefaktorn för dieseldrivna lätta fordon är 2,37. Bränslefaktorn kalibreras utifrån energiskatten på bensin och dieselbränsle, fordonsskatten på bensindrivna bilar samt mervärdesskatten. För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten används också ett fast miljö tillägg för att kompensera för att de fordonen generellt har högre utsläpp av kväveoxid och partiklar. För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten och som blivit skattepliktiga för första gången före den 1 januari 2008 är miljö tillägget 500 kronor och för de fordon

som blivit skattepliktiga fr.o.m. den 1 januari 2008 är miljötilägget 250 kronor.

För lätta fordon inom den koldioxidbaserade fordonsskatten är sedan den 1 januari 2015 utsläppsnivån då koldioxidbeloppet börjar tas ut 111 gram koldioxid per kilometer. Koldioxidbeloppet uppgår till 22 kronor för lätta fordon som drivs med bensin eller dieselbränsle. För fordon som är utrustade med teknik för drift med en bränsleblandning som till övervägande del består av alkohol, eller helt eller delvis med annan gas än gasol uppgår koldioxidbeloppet till 11 kronor. Beskattningen av lätta fordon inom den koldioxidbaserade fordonsskatten kan därför beskrivas med följande formel:

$$FS = (360 + \text{CO}_2\text{belopp} \cdot \max(0; \text{CO}_2\text{värde} - 111)) \cdot Bf + Mt$$

där 360 kronor utgör det s.k. grundbeloppet, CO<sub>2</sub>-beloppet är 22 eller 11 kronor beroende på drivmedel och CO<sub>2</sub>-värdet är fordonets utsläpp av CO<sub>2</sub> i gram per kilometer. CO<sub>2</sub>-beloppet multipliceras med skillnaden mellan fordonets CO<sub>2</sub>-värde och CO<sub>2</sub>-gränsen som är 111 gram CO<sub>2</sub> per kilometer (för fordon som har ett CO<sub>2</sub>-värde på 111 gram eller lägre multipliceras i stället med noll). Bränslefaktorn, *Bf*, är 2,37 för dieseldrivna fordon och 1 för övriga fordon och miljötilägget, *Mt*, är 0 för icke-dieseldrivna fordon och 250 eller 500 kronor för dieseldrivna fordon, beroende på när de blev skattepliktiga första gången (se ovan).

Riksdagen beslutade den 9 december 2009 att personbilar med bättre miljöegenskaper ska befrias från fordonsskatt under fem år från det att bilen blivit skattepliktig för första gången. Bestämmelserna har tillämpats sedan den 1 juli 2009.

Från och med den 1 januari 2013 är reglerna för befrielse från fordonsskatt ändrade. De ändrade kraven utgår från de utsläppskrav som regleras i EU-förordningen om utsläppsnormer för nya personbilar och numera omfattar skattebefrielsen förutom personbilar även husbilar, lätta lastbilar och lätta bussar.

Skatt tas sedan 2007 ut på *trafikförsäkringspremier*. Skatten tas ut med 32 procent av intjänade premier och med 22 procent av mottagna trafikförsäkringsavgifter.

Lagen (2004:629) om trängselskatt trädde i kraft den 1 januari 2005. Trängselskatt tas ut i Stockholm och fr.o.m. den 1 januari

2013 i Göteborg. *Skatterna på handelsgödsel och bekämpningsmedel* infördes 1984. Skatten på handelsgödsel slopades fr.o.m. den 1 januari 2010. Skatten på bekämpningsmedel är 34 kronor per kilogram fr.o.m. den 1 augusti 2015.

En *skatt på deponerat avfall* infördes den 1 januari 2000 och tas ut både på hushålls- och industriavfall. Skatten på deponerat avfall är 500 kronor per ton fr.o.m. den 1 januari 2015.

Den 1 juli 1997 infördes en *skatt på naturgrus*. Skatten på naturgrus är 15 kronor per ton fr.o.m. den 1 augusti 2015.

I budgetpropositionen för 2017 föreslår regeringen en ny punktskatt på kemikalier i viss elektronik. Skatt föreslås tas ut fr.o.m. den 1 juli 2017. Syftet med skatten är att minska exponering för farliga kemikalier i människors hemmiljö. Förslaget innebär att samtliga varor inom bestämda kategorier är skattepliktiga, men att det finns möjligheter till avdrag. Vilka varor som omfattas bestäms av tulltaxans indelning i KN-nummer. Beskattning sker utifrån varans vikt och skatt och tas ut med 8 kronor per kilogram för vitvaror och med 120 kronor per kilogram för övrig elektronik. Maximalt skattebelopp är 320 kronor per vara. Rätt till avdrag finns med 50 procent av skatten för den elektronik som inte innehåller additivt tillsatta föreningar av brom eller klor och med 90 procent av skatten för elektronik som dessutom inte innehåller additivt tillsatta föreningar av fosfor eller reaktivt tillsatta brom- eller klorföreningar.

Skattesatser för energi- och miljörelaterade skatter redovisas i Tabell 8.6 och Tabell 8.7.

Tabell 8.6 Skattesatser energirelaterade 2013–2017

År	Enhet	2013	2014	2015	2016	2017*
<b>Energiskatt</b>						
Bensin	kr/liter					
Miljöklass 1		3,13	3,13	3,25	3,72	3,88
Alkylatbensin <sup>1)</sup>		1,40	1,40	1,46	1,93	2,04
Miljöklass 2		3,16	3,16	3,28	3,75	3,91
Övrigt		3,91	3,90	4,07	4,53	4,72
Dieselbränsle	kr/m <sup>3</sup>					
Miljöklass 1		1 762	1 759	1 833	2 355	2 490
Miljöklass 2		2 031	2 028	2 113	2 634	2 778
Miljöklass 3		2 172	2 169	2 259	2 779	2 927
Eldningsolja	kr/m <sup>3</sup>	817	816	850	846	855
Natargas, drivmedel	kr/1000m <sup>3</sup>	0	0	0	0	0
Natargas, uppvärmning	kr/1000m <sup>3</sup>	903	902	939	935	945
Gasol, drivmedel	kr/ton	0	0	0	0	0
Gasol, uppvärmning	kr/ton	1 050	1 048	1 092	1 087	1 098
Kol och koks	kr/ton	621	620	646	643	650
<b>Koldioxidskatt</b>						
Bensin	kr/liter	2,50	2,50	2,60	2,59	2,62
Diesel- och eldningsolja	kr/m <sup>3</sup>	3 093	3 088	3 218	3 204	3 237
Natargas, drivmedel	kr/1000m <sup>3</sup>	1 853	1 850	2 409	2 399	2 424
Natargas, uppvärmning	kr/1000m <sup>3</sup>	2 316	2 313	2 409	2 399	2 424
Gasol, drivmedel	kr/ton	2 603	2 599	3 385	3 370	3 405
Gasol, uppvärmning	kr/ton	3 254	3 249	3 385	3 370	3 405
Kol och koks	kr/ton	2 691	2 687	2 800	2 788	2 817
<b>Energiskatt på el</b>						
Tillv.industri, datorhallar <sup>2)</sup> , jord- skogs- och vattenbruk	öre/kWh	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Vissa kommuner i norra Sverige <sup>3)</sup>		19,4	19,4	19,4	19,3	19,9
Kommuner i övriga Sverige		29,3	29,3	29,4	29,2	29,5

Anm.: En \* markerar att föreslagna åtgärder i budgetpropositionen för 2017 inkluderas.

<sup>1)</sup> Alkylatbensin används bl.a. till gräsklippare, motorsågar och utombordsmotorer i mindre båtar.

<sup>2)</sup> För datorhallar gäller den lägre nivån på energiskatten på elektrisk kraft fr.o.m. den 1 januari 2017.

<sup>3)</sup> Samtliga kommuner i Västerbottens, Norrbottens och Jämtlands län, Sollefteå, Ånge och Örnsköldsvik i Västernorrlands län, Ljusdal i Gävleborgs län, Torsby i Värmlands län och Malung-Sälén, Mora, Orsa, samt Älvdalen i Dalarnas län. Skattenivån i dessa kommuner föreslås i budgetpropositionen för 2017 fr.o.m. 2017 vara nedsatt med 9,6 öre per kilowattimme från normalnivån.

Tabell 8.7 Skattesatser andra miljörelaterade skatter 2013-2017

År	Enhet	2013	2014	2015	2016	2017*
Skatt på bekämpningsmedel, aktiv substans	kr/kg	30	30	34 <sup>1)</sup>	34	34
Skatt på avfall, deponi	kr/ton	435	435	500	500	500
Skatt på naturgrus	kr/ton	13	13	15 <sup>1)</sup>	15	15
<b>Skatt på kemikalier i viss elektronik</b>						
Vitvaror	kr/kg	-	-	-	-	-
Full skatt		-	-	-	-	8
Avdrag 50 procent		-	-	-	-	4
Avdrag 90 procent		-	-	-	-	0,8
Övrig elektronik	kr/kg	-	-	-	-	-
Full skatt		-	-	-	-	120
Avdrag 50 procent		-	-	-	-	60
Avdrag 90 procent		-	-	-	-	12

Anm.: En \* markerar att föreslagna åtgärder i budgetpropositionen för 2017 inkluderas.

<sup>1)</sup> Förändringen av skattesatsen gentemot 2014 års skattesats trädde i kraft den 1 augusti 2015.

### Statistik

Intäkterna från de olika energi-, miljö- och fordonsrelaterade punktskatterna beräknas 2017 till ca 95 miljarder kronor, vilket motsvarar 77 procent av de totala intäkterna från punktskatterna.

**Tabell 8.8 Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2013–2017**

Mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015	2016*	2017*
<b>Energiskatt</b>					
El	21,07	19,72	20,39	21,45	23,18
Bensin <sup>1)</sup>	11,10	10,66	10,75	11,99	11,88
Oljeprodukter m.m. utom bensin <sup>2)</sup>	8,74	8,61	9,55	11,31	11,84
<b>Koldioxidskatt</b>					
Bensin	8,85	8,49	8,57	8,15	7,81
Oljeprodukter m.m. utom bensin	15,18	14,83	16,03	15,56	15,85
Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer	4,04	3,84	3,77	4,31	2,35
Svavelskatt på bränslen	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Särskild skatt mot försurning <sup>3)</sup>	0,06	0,05	0,05	0,05	0,05
Skatt på råttallolja	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Summa energirelaterade skatter</b>	<b>69,04</b>	<b>66,21</b>	<b>69,13</b>	<b>72,83</b>	<b>72,96</b>
<b>Fordonsskatt</b>					
Vägavgift på tunga fordon	11,49	11,58	13,29	13,71	14,14
Trängselskatt	0,75	0,75	0,82	0,83	0,85
Skatt på försäkringspremier	1,49	1,68	1,84	2,56	2,73
Skatt på försäkringspremier	2,77	2,80	2,81	2,83	2,87
<b>Summa fordonsrelaterade skatter</b>	<b>16,50</b>	<b>16,81</b>	<b>18,75</b>	<b>19,93</b>	<b>20,59</b>
Skatt på bekämpningsmedel	0,06	0,06	0,07	0,07	0,07
Avfallsskatt, deponi	0,12	0,14	0,30	0,28	0,27
Skatt på naturgrus	0,15	0,14	0,15	0,17	0,17
Skatt på kemikalier i viss elektronik	-	-	-	-	1,12
<b>Totalsumma</b>	<b>85,87</b>	<b>83,36</b>	<b>88,40</b>	<b>93,29</b>	<b>95,18</b>

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. För 2017 tas även hänsyn till föreslagna och aviserade skatteförändringar i budgetpropositionen för 2017.

1) Från och med den 1 februari 2013 inklusive energiskatt för låginblandade biodrivmedel i bensin. Från och med den 1 december 2015 inklusive energiskatt för etanol i E85.

2) Från och med den 1 februari 2013 inklusive energiskatt för låginblandade biodrivmedel i diesel. Från och med den 1 januari 2015 inklusive energiskatt för höginblandad Fame.

3) Enligt ett regeringsbeslut från den 25 april 1991 överförs delar av inkomsterna från energiskatten till en annan inkomstitel: 1453 Särskild skatt mot försurning. Överföringen motsvarar 9 kronor per m<sup>3</sup> olja.

Energiskatten på fossila bränslen och elkraft förväntas svara för ca 47 miljarder kronor av intäkterna 2017, medan koldioxidskatten förväntas svara för ca 24 miljarder kronor av intäkterna. Fordons-skatt som tas ut på innehav av motorfordon svarar för ca 14 miljarder kronor av intäkterna.



Tabell 8.9 Vissa skattebaser för energi 2013–2017

År	Enhet	2013	2014	2015	2016*	2017*
Bensin, Miljöklass 1 <sup>1)</sup>	1 000 m <sup>3</sup>	3 536	3 401	3 321	3 141	2 957
Dieselbränsle, Miljöklass 1 <sup>2)</sup>	1 000 m <sup>3</sup>	4 764	4 729	4 769	4 651	4 679
varav arbetsmaskiner, jord- och skogsbruk	1 000 m <sup>3</sup>	474	474	470	470	470
Naturgas, drivmedel	milj. m <sup>3</sup>	57	59	57	42	43
Biogas, drivmedel	milj. m <sup>3</sup>	90	100	117	118	119
Etanol, låginblandad, drivmedel	1 000 m <sup>3</sup>	179	171	166	163	153
Etanol, ren, drivmedel	1 000 m <sup>3</sup>	176	156	92	85	79
FAME, låginblandad, drivmedel	1 000 m <sup>3</sup>	240	256	240	330	350
FAME, ren, drivmedel	1 000 m <sup>3</sup>	53	175	177	120	115
HVO, Låginblandad och ren	1 000 m <sup>3</sup>	290	441	705	1262	1378
Eldningsolja, hushåll och service <sup>3)</sup>	1 000 m <sup>3</sup>	509	476	550	479	446
Naturgas, hushåll och service, uppvärmning	milj. m <sup>3</sup>	146	145	141	141	141
El, hushåll och service <sup>4)</sup>	GWh	72 692	72 917	71 652	73 340	73 147
varav vissa kommuner i norra Sverige	GWh	9 587	9 616	9 449	9 672	6 754

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos. Baserna baseras på Energimyndighetens kortsiktsprognos över energianvändningen, hösten 2016, samt redovisade energivarubalanser på Energimyndighetens hemsida. Egna beräkningar för användningen av dieselbränsle och för elanvändningen i vissa kommuner i norra Sverige.

<sup>1)</sup> Exklusive låginblandad etanol.

<sup>2)</sup> Exklusive låginblandade fettsyrametylestrar (FAME) och hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter (HVO).

<sup>3)</sup> Eldningsolja som normalbeskattas.

<sup>4)</sup> El enligt normalskattenivå förutom för hushåll och tjänstesektor i vissa kommuner i norra Sverige som har en lägre skattenivå.

Tabell 8.10 Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2013–2017

Tusental fordon

År	2013	2014	2015	2016	2017*
<b>Koldioxidrelaterade systemet för fordonsskatt</b>					
Bensindrivna personbilar	1 752	1 828	1 905	1 938	1 992
Dieseldrivna personbilar	848	1 015	1 186	1 333	1 490
Alternativbränsledrivna personbilar	262	267	272	265	263
Lätta lastbilar och lätta bussar	102	129	167	210	253
<b>Viktrelaterade systemet för fordonsskatt</b>					
Bensindrivna personbilar	1 375	1 216	1 053	871	699
Dieseldrivna personbilar	105	94	81	66	52
Lätta lastbilar och lätta bussar	387	368	341	311	282
Tunga lastbilar	79	80	80	80	80
Tunga bussar	14	14	14	15	15
Motorcyklar	236	239	241	238	238
<b>Totalt</b>	<b>5 161</b>	<b>5 252</b>	<b>5 339</b>	<b>5 326</b>	<b>5 364</b>

Anm.: Baserna baseras i huvudsak på avrundade uppgifter om bilar i trafik ur Vägtrafikregistret i april varje år. Fr.o.m. 2016 har en något annorlunda metod använts vid datauttaget. Detta gör att antalet fordon kan avvika något från tidigare. Metodförändringen består bl.a. av en annan behandling av tillfälligt registrerade och förregistrerade fordon. En \* markerar att uppgiften är en prognos. Prognosen baseras på den genomsnittliga förändringen de två senaste åren.

### *Beräkningskonvention*

Energi- och miljöskatterna belastar hushållens konsumtion och företagens användning av insatsvaror samt ger en ökad förbrukningskostnad för den offentliga sektorn. Enligt konventionerna beräknas de offentligfinansiella effekterna av en skatteförändring på olika sätt beroende på om hushållen, den offentliga sektorn eller företagen betalar skatterna. Förbrukningsfördelningen i Tabell 8.11 mellan hushåll, företag och offentlig sektor är därför av central betydelse vid beräkningar av offentligfinansiella effekter.

**Tabell 8.11 Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn 2015**

Procent

Energislag	Hushåll	Företag	Offentlig sektor
<i>Transporter, exkl. arbetsmaskiner<sup>1)</sup></i>			
Bensin (koldioxid- och energiskatt)	71%	27%	2%
Dieselbränsle (koldioxid- och energiskatt)	20%	78%	2%
Naturgas (koldioxidskatt)	22%	56%	22%
<i>Uppvärmning<sup>2)</sup></i>			
Eldningsolja (koldioxid- och energiskatt)	42%	47%	11%
Naturgas (koldioxid- och energiskatt)	25%	68%	7%
<i>El (energiskatt)<sup>3)</sup></i>	59%	29%	12%

Anm.: Fördelningen baseras på SCB statistik; samt statistik över energivarubalans 2014 hämtat från Energimyndighetens webbverktyg. Egna beräkningar för dieselbränsle och naturgas för transporter.

<sup>1)</sup> Andelar för normalbeskattad användning. Dieselbränsle till jord- och skogsbrukets arbetsmaskiner samt gruvfordon ingår sålunda inte. För biodrivmedel antas samma fördelning som för det drivmedel det ersätter.

<sup>2)</sup> Hushåll och service som normalbeskattas. Gasol för uppvärmning till hushåll och service antas ha samma fördelning som naturgas.

<sup>3)</sup> Hushåll och service.

Vid förändringar i beskattningen beräknas först bruttoeffekterna som förändrade förbrukningskostnader för hushåll, företag och den offentliga sektorn enligt fördelningen som ges i Tabell 8.11. Den offentligfinansiella nettoeffekten räknas därefter ut genom att hänsyn tas till olika indirekta effekter.

För den del av skatteförändringen som påverkar hushållen beräknas nettoeffekten på samma sätt som vid en förändring av mervärdesskatten (se kapitel 7). Prisförändringar för hushåll (inklusive mervärdesskatt) resulterar i förändrade konsumentpriser och därmed förändringar i den allmänna prisnivån (KPI) ikraftträdandeåret. Indirekta effekter uppkommer genom att inkomstskatteskalen och olika offentliga utgifter är knutna till förändringar i KPI (se avsnitt 2.2.2). Nettoeffekten beräknas med hänsyn till den indirekta KPI-effekten som normalt ger utslag med ett års fördröjning.

För offentliga sektorns konsumtion antas ingen mervärdesskatteeffekt uppstå. Vidare görs ett antagande om att kommunernas ekonomi är i balans genom att ökade kommunala kostnader motverkas av minskad kommunal konsumtion. Förbrukningskostnaden för den offentliga sektorn läggs in som en post för hushållen, se Exempel 8.2 nedan. Vad gäller företagens andel av

bruttoeffekten (*volym \* skattesatsförändring \* procentandel företag*) beräknas den offentligfinansiella nettoeffekten på ett liknande sätt som vid en förändring av arbetsgivaravgiften (se avsnitt 6.1). Det gäller dock inte förändringar i skatten på termisk effekt i kärnkraftverk och bekämpningsmedel eller för fordonsskatten och kemikalieskatten (se vidare nedan). Om skatten höjs för en insatsfaktor antas de ökade kostnaderna reducera vinsterna, höja varans pris samt minska löneutrymmet. Övervältringsmekanismen och de antaganden som görs beskrivs närmare i avsnitt 2.2.1. Övervältringsprofilen redovisas i Tabell 8.12 som procentandel av den bruttoeffekt som hör till företagen.

**Tabell 8.12 Övervältring på lönesumman, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en höjning av en energi eller miljöskatt**

Procent						
År	t	t+1	t+2	t+3	t+4	Lång sikt
Lönesumman <sup>1)</sup>	-38,05	-57,07	-66,58	-71,34	-73,72	-76,09
Vinster	-25,00	-12,50	-6,25	-3,13	-1,56	0,00
Priser	25,00	12,50	6,25	3,13	1,56	0,00

1) En förändring av lönesumman med 38,05 procent (år t), 57,07 procent (år t +1), etc. av bruttoeffekten innebär en förändring av lönekostnaderna inkl. socialavgifter med 50 procent, 75 procent, etc. Jämför med tabell 2.1 (38,05\*1,3142=50 procent och 57,07\*1,3142=75 procent).

När lönesumman sjunker med 38,05 procent av bruttoeffekten påverkas de inkomst- och utgiftstitlar som är relaterade till lönerna, dvs. arbetsgivaravgifter, förmåner och skatter. Genom att skattehöjningen reducerar företagets vinster sjunker intäkterna från skatt på företagsvinster (bolagsskatt). Skattehöjningen påverkar även konsumentpriserna på företagets produkter och därmed den allmänna prisnivån, som medför en höjning av statens utgifter via KPI-effekten. Prisökningen resulterar dock i högre mervärdesskatteintäkter för staten. I beräkningarna förutsätts att KPI-effekten och mervärdesskatteeffekten tar ut varandra. Dessa effekter beaktas därför inte på företagssidan (se även i kapitel 2).

På lång sikt antas hela skattehöjningen övervältras på lönerna via lägre lönesumma, och av detta följer att vinsterna förblir oförändrade. Kapitalägarnas (internationellt givna) avkastningskrav<sup>77</sup> bibehålls därmed på lång sikt. Vid beräkning av den varaktiga

<sup>77</sup> Antagandet om ett givet kapitalavkastningskrav avser alla sektorer. Ingen skillnad görs således mellan konkurrensutsatta och skyddade sektorer.

effekten antas hela skatteförändringen övervältras på lönekostnaderna. Det innebär att lönesumman har sjunkit med 76,09 procent av bruttoeffekten efter att en anpassning till ett nytt läge i ekonomin.

Effekten av en förändrad skatt på termisk effekt i ett kärnkraftverk beräknas inte på det sätt som anges ovan. I stället antas att skatteförändringen enbart påverkar kraftbolagens vinster, vilket ger upphov till indirekta effekter i form av förändrade intäkter från skatt på företagsvinster. Den indirekta effekten ges av bruttoskatteförändringen multiplicerad med den effektiva skatten på företagsvinster. Nettoeffekten beräknas således som bruttoskatteförändringen multiplicerad med  $(1 - \text{skatt på företagsvinster})$ . I beräkningen ingår en justering av nettoeffekten för skatteåtgärdens förväntade påverkan på det statligt ägda företags resultat. För den del av skatteförändringen som påverkar ett statligt ägt företags resultat bedöms den offentligfinansiella effekten vara noll. Skatteförändringar på bekämpningsmedel, kemikalier i viss elektronik som säljs till företag och dieselbränsle som används i jord- och skogsbrukets arbetsmaskiner antas enbart påverka näringsinkomster. Det beräknas som bruttoskatteförändringen multiplicerad med  $(1 - \text{skatt på företagsvinster})$ .

*Skatt på kemikalier i viss elektronik* har beräknats utifrån försäljningsstatistik för de olika varorna som omfattas av skatten och antaganden om hur stor andel som säljs till företag respektive privatpersoner. Därtill kommer antaganden om varornas vikt och andel som omfattas av skatten liksom hur stor andel av varorna som kommer att få full skatt och avdragsrätt på 50 respektive 90 procent (för antaganden om andelar och vikt se SOU 2015:30).

Förändringar i fordonsskatten och skatt på trafikförsäkringspremier som berör hushållen antas inte medföra några indirekta effekter i form av KPI-effekter. Det utgår heller inte någon mervärdesskatt på fordonsskatt och skatt på trafikförsäkringspremier. Således sammanfaller bruttoeffekten med nettoeffekten för den del av skatteförändringen som berör hushållen. De fordonsskatteförändringar som antas påverka hushållen är skatt på motorcyklar och personbilar. Förändringar i skatt på övriga fordon antas påverka företagen, som t.ex. skatt på bussar, lastbilar och olika typer av motorredskap. Sådana förändringar förutsätts enbart ge effekt på företagens vinster och beräkning av nettoeffekten görs på samma sätt som för skatten på termisk effekt, dvs. som

bruttoskatteförändringen multiplicerad med (1-skatt på företagsvinster).

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Vid beräkning av bruttoeffekten av ett införande av trängselskatt beaktas emellertid effekter av förändrat beteende, dvs. omfördelning av trafik mellan olika tidpunkter samt trafikminskning till följd av skatten. Nettoeffekten beräknas därefter på samma sätt som för fordonsskatten och skatt på trafikförsäkringspremier. Vid beräkning av bruttoeffekten av skatt på kemikalier i viss elektronik inkluderas även försäljningsminskningen till följd av skatten och ett skatteundandragande på 10 procent (SOU 2015:30).

Nedan följer ett exempel på en beräkning av offentligfinansiell effekt för bensen av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg. I Tabell 8.13 redovisas exemplet inklusive fördelningen på olika sektorer. Andra koldioxidskatteändringar beräknas på samma sätt givet den fördelning av den skattepliktiga konsumtionen som ges av Tabell 8.11.

#### Exempel 8.2 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensen

En skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid innebär att bensinskatten höjs med 0,23 kronor per liter ( $0,10 \text{ kr per kg koldioxid} \cdot 2,323 \text{ kg koldioxid per liter bensen} \approx 0,23 \text{ kr per liter}$ ).

Den totala bensinförbrukningen år 2017 förväntas uppgå till ca 2,96 miljoner  $\text{m}^3$  och fördelas enligt Tabell 8.11. Det innebär att 2,10 miljoner  $\text{m}^3$  förbrukas av hushållen, 0,06 miljoner  $\text{m}^3$  av offentliga sektorn och resterande 0,80 miljoner  $\text{m}^3$  av företagen.

Med antagande om en oförändrad bensinvolymer ger skattehöjningen en **bruttoeffekt** på 0,68 mdkr för den konsoliderade offentliga sektorn, varav ca 0,48 mdkr härrör från hushållen, 0,01 mdkr från offentlig sektors konsumtion och 0,18 mdkr från företagssektorn.

För den del av bensen som förbrukas av **hushållen** medför skattehöjningen även ökade mervärdesskatteintäkter (för offentliga sektorns konsumtion uppstår däremot ingen mervärdesskatteeffekt). Kommunerna antas vidare öka eller minska sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring eller resultatförsämring som uppkommer (för en utförlig förklaring se avsnitt 6.1). Detta innebär

att nettoeffekten för hushållen, inklusive offentlig sektor, år 2017 beräknas till 0,62 mdkr. Eftersom skattehöjningen, inklusive mervärdesskatt, påverkar KPI, uppkommer en KPI-effekt året efter ikraftträdandet. Med KPI-effekten beräknas nettoeffekten år 2018 till 0,55 mdkr för hushållen inklusive offentlig sektor. Den varaktiga effekten beräknas till 0,55 mdkr ( $\approx 0,50 \text{ mdkr} * 1,25 * (1 - 0,1136)$ )<sup>78</sup> för hushållen inklusive offentlig sektor.

Effekterna för staten, ålderspensionssystemet och kommunerna redovisas i Tabell 8.13 genom att använda fördelningen av KPI-effekten i avsnitt 2.2.2.

För den del av förbrukningen som sker i **företagssektorn**, övervältras bruttoeffekten enligt Tabell 8.12. På kort sikt ger övervältringen på vinsten lägre intäkter från skatt på företagsvinster. Effekter av övervältringen på priset redovisas inte, eftersom det i beräkningen förutsätts att KPI-effekten och mervärdesskatteeffekten tar ut varandra. Övriga effekter på kort sikt beror på övervältringen relaterad till lönerna. På lång sikt antas hela skattehöjningen övervältras på lönerna. De sänkta lönekostnaderna medför att intäkterna från den statliga inkomstskatten och från sociala avgifter minskar. Samtidigt reduceras statens utgifter för löner och intjänade förmåner. Övervältringen av skattehöjningen på lönerna ger likartade varaktiga effekter för ålderspensionssystemet; lägre inbetalda avgifter men även lägre förmåner. Nettoeffekten 2017 för den konsoliderade offentliga sektorn från företagets bensinförbrukning uppgår till 0,15 mdkr. Den varaktiga effekten från företagets bensinförbrukning uppgår till 0,16 mdkr.

**Den totala nettoeffekten år 2017** för den konsoliderade offentliga sektorn av en skattehöjning med 0,23 kronor per liter bensin beräknas till 0,77 mdkr (=0,62 mdkr från hushåll + 0,15 mdkr från företag, se Tabell 8.13). **Den totala (statiska) varaktiga effekten** blir 0,71 mdkr (=0,55 + 0,16).

Utifrån ovanstående går det även att beräkna effekten av t.ex. en 5 öres höjning av koldioxidskatten, vilket ger hälften så stora offentligfinansiella effekter.

<sup>78</sup> 0,1136 motsvarar den sammanlagda indirekta varaktiga KPI-effekten för ålderspensionssystemet och staten 2018, se Tabell 2.2 för KPI-effekter övriga år.

Det bör betonas att exemplet endast redovisar de offentligfinansiella effekterna för bensin, och att en generell höjning av koldioxidskatten också medför skatteintäkter från andra fossila bränslen. Om koldioxidskattehöjningen är generell blir den offentligfinansiella nettoeffekten 2017 av en skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid 2,24 mdkr. Bensinförbrukningen står därmed för ca 34 procent ( $=0,77/2,24$ ) av intäkterna från koldioxidskattehöjningen.



**Tabell 8.13 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – Exemplet bensin**

Mdkr, fasta priser och volymer

<b>Hushåll och offentlig sektor</b>					
Bruttoeffekt					0,50
<b>Nettoeffekter, År</b>	2017	2018	2019	2020	Varaktig
<b>A<sub>H</sub> Kommunsektorn</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	0,00	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,02	0,02	0,02	0,02
<b>B<sub>H</sub> Ålderspensionssystemet</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>C<sub>H</sub> Staten</b>	0,62	0,55	0,55	0,55	0,55
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,06	-0,06	-0,06	-0,06
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,50	0,52	0,52	0,52	0,52
Mervärdesskatt	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12
<i>Summa intäkter</i>	0,62	0,58	0,58	0,58	0,58
<i>Summa kostnader</i>	0,00	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04
<b>Företag</b>					
Bruttoeffekt					0,18
<b>Nettoeffekter, År</b>	2017	2018	2019	2020	Varaktig
<b>A<sub>F</sub> Kommunsektorn</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	-0,03	-0,04	-0,05	-0,05	-0,06
<i>Summa kostnader</i>	0,03	0,04	0,05	0,05	0,06
<b>B<sub>F</sub> Ålderspensionssystemet</b>	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,02
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02
<b>C<sub>F</sub> Staten</b>	0,16	0,16	0,15	0,15	0,15
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Skatt på företagsvinster	-0,01	-0,01	0,00	0,00	0,00
Indirekta skatter på arbete	-0,02	-0,02	-0,03	-0,03	-0,03
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18
<i>Summa intäkter</i>	0,15	0,15	0,15	0,15	0,15
Transfereringar, förmåner	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01
Lönekostnad	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Myndigheternas konsumtion	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01
<b>Offentligfinansiell effekt</b>	0,77	0,69	0,69	0,69	0,71
<b>(A<sub>H</sub>+A<sub>F</sub>+B<sub>H</sub>+B<sub>F</sub>+C<sub>H</sub>+C<sub>F</sub>)</b>					

## 8.4 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten

I beräkningar av offentligfinansiella effekter tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av ändrad energi-, miljö- och fordonsbeskattning. Från och med Beräkningskonventioner 2011 beräknas dock den långsiktiga offentligfinansiella effekten för ändringar av koldioxidskatten. Den långsiktiga effekten inkluderar, utöver vad som ingår i de statiska effekterna, effekten av ändrat beteende som följer av skatteköjningen. Av detta följer att även skattebasernas storlek förändras. Därav skiljer sig den långsiktiga effekten bl.a. från den statistiskt beräknade varaktiga effekten.

Den långsiktiga offentligfinansiella effekten av en köjning av den generella koldioxidskattenivån bedöms vara ca 80 procent av den statiska nettoeffekten. I beräkningarna av den långsiktiga effekten används priser och volymer för ikraftträdandeåret i kombination med s.k. priselasticiteter som fångar hur känslig efterfrågan är för prisförändringar. Allmänt sett är priskänsligheten olika för olika bränslen och användningsområden. Hur stor priskänsligheten antas vara avgör hur stor effekt på skattebasen – och därmed också på utsläppen – en skatteförändring har.

Intäkterna från koldioxidskatten härrör i huvudsak från beskattningen av drivmedel. En grov uppskattning indikerar att upp mot 90 procent av intäkterna från koldioxidskatten kommer från konsumtionen av bensin och dieselbränsle. Detta innebär att de offentligfinansiella effekterna som följer av ändrad beskattning av koldioxid, i huvudsak, kommer att vara relaterade till konsumtionen av drivmedel. Den priselasticitet som används vid beräkningar av ändrade bensinpriser är -0,7 för hushåll och -0,2 för företag. Samma priselasticiteter används vid beräkningar av förändrat pris på dieselbränsle. Vid beräkningar av förändrat pris för andra bränslen och användningsområden används priselasticiteter på mellan -0,5 och -1,0.<sup>79</sup> Den långsiktiga offentligfinansiella effekten till följd av en skatteköjning på 10 öre per kg koldioxid, uppgår i Exempel 8.2 till 1,79 miljarder kronor ( $=2,24 \cdot 0,8$ ).

---

<sup>79</sup> För mer detaljer kring de priselasticiteter som används se: Hammar, H, och Sjöström, M, 2011, "Accounting for behavioural effects of increases in the carbon dioxide (CO<sub>2</sub>) tax in revenue estimation in Sweden", *Energy Policy*, 39 (10), s. 6672–6676.

## 8.5 Övriga punktskatter

### *Skatterättsliga regler*

Punktskatt tas även ut på viss spelverksamhet som inte bedrivs av staten, på annonser och reklam samt på grupplivförsäkringar. Nedan redogörs kortfattat för de regler som gäller för dessa punktskatter.

Enligt lagen (1991:1482) om *lotteriskatt* utgår skatt för svenskt lotteri, med vissa undantag. Lotteriskatt tas ut med 35 procent av den behållning som återstår sedan de sammanlagda vinster som betalats ut till vinnarna i lotteriet räknats av från de sammanlagda insatserna, det s.k. spelöverskottet. Lotteriskatten utgår i praktiken endast på spelöverskottet från de hästspel som anordnas utav AB Trav och Galopp (ATG).

Skatt ska, enligt lagen (1991:1483) om *skatt på vinstsparande* m.m., även betalas för penningvinst vid vinstdragning som bank eller sparkassa anordnar i vinstsparande som utgör svenskt lotteri. Detta gäller även för penningvinst i lotteri där pristagare utses i en tävling som har anordnats i tryckt periodisk skrift. Skatten är 30 procent av vinstens värde och skattskyldig är den som anordnar lotteriet. För vinster i tävlingar i tryckt periodisk skrift ska skatten inte betalas med högre belopp än att 100 kronor återstår av vinsten.

Spelskatt ska enligt lagen (1972:820) om *skatt på spel* betalas för roulettespel som kräver tillstånd enligt lotterilagen (1994:1000). Kortspel och tärningsspel jämställs med roulettespel. Enligt lotterilagen krävs tillstånd för roulettespel om pengar eller pengars värde när spelet är anordnat för allmänheten. Ansökan om tillstånd för roulettespel görs till Lotteriinspektionen. Den som har tillstånd till roulettspel är skattskyldig. Spelskatten utgår i fasta belopp per bord och månad:

- 2 000 kronor för ett spelbord,
- 4 000 kronor för två spelbord,
- 9 000 kronor för tre spelbord,
- 18 000 kronor för fyra spelbord, och
- 25 000 kronor för fem spelbord.

Vid tillstånd för spel på mer än fem spelbord tas skatten ut med 5 000 kronor per månad och bord.

Skatt ska även betalas på annonser och reklam enligt lagen (1972:266) om *skatt på annonser och reklam*. Skattesatsen är 3 procent av beskattningsvärdet för annons i periodisk publikation

som inte är annonsblad, katalog eller program. I övriga fall är skattesatsen 8 procent av beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet för annonser och reklam i en publikation eller annan trycksak utgörs av ersättningen för offentliggörandet. I budgetpropositionen för 2017 föreslår regeringen att skattesatsen för annons i periodisk publikation sänks till 2,5 procent och att skattesatsen för övriga annonser och reklam sänks till 7,65 procent. Därutöver föreslår regeringen att gränserna för återbetalning av skatt och redovisningsskyldighet höjs.

Enligt lagen (1990:1427) om *särskild premieskatt för grupplivförsäkring*, m.m. ska en premieskatt betalas för fri grupplivförsäkring. Syftet med premieskatten är att åstadkomma en neutral skatte- och avgiftsmässig behandling av olika s.k. avtalsförsäkringar. Skattskyldiga är svenska och utländska försäkringsföretag, arbetsgivare samt näringsidkare. För försäkringsföretag utgörs beskattningsunderlaget av 95 procent av mottagen premie och skattesatsen är 45,00 procent. För utländska grupplivförsäkringar utgörs beskattningsunderlaget av 95 procent av betald premie och skattesatsen är 81,83 procent. För övriga skattskyldiga utgörs beskattningsunderlaget av utbetalt belopp och skattesatsen är 81,83 procent.

### *Statistik*

Tabell 8.14 redovisar statens periodiserade intäkter från lotteriskatten (inklusive skatten på vinstsparande), spelskatten, reklamskatten och premieskatten på grupplivförsäkringar. Intäkterna från dessa punktskatter bedöms för 2017 sammantaget uppgå till ca 2,1 miljarder kronor, vilket motsvarar knappt 2 procent av de totala intäkterna från punktskatter<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> Såsom punktskatterna redovisas i detta kapitel.

Tabell 8.14 Intäkter från övriga punktskatter 2013–2017

Mdkr, löpande priser

År	2013	2014	2015	2016*	2017*
Lotteriskatt (inkl. skatt på vinstsparande)	1,29	1,30	1,34	1,41	1,43
Skatt på spel	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Skatt på annonser och reklam	0,24	0,23	0,20	0,21	0,20
Premieskatt för grupplivförsäkring	0,68	0,67	0,51	0,47	0,47
<b>Summa intäkter</b>	<b>2,23</b>	<b>2,21</b>	<b>2,07</b>	<b>2,10</b>	<b>2,11</b>

Anm.: En \* markerar att uppgiften är en prognos.

*Beräkningskonventioner*

Lotteriskatten utgår på ATG:s spelöverskott. I och med att ATG inte betalar någon bolagsskatt, de betalar endast bolagsskatt på eventuellt innehav av fastighet, uppstår inga indirekta bolagsskatteeffekter om skattesatsen på lotteriskatten ändras.

Vid förändrad reklamskatt antas att företagens vinster påverkas. Nettoeffekten av en förändrad reklamskatt inkluderar därmed även den motverkande indirekta effekten som uppkommer via bolagsskatten.



## Bilaga Prognoser på skattebaser och skattesatser för inkomståret 2017

Mdkr och procent

År	Skattebas Skattesats	
	2017	2017
<b>Direkta skatter</b>		
Direkta skatter på arbete		
Kommunal inkomstskatt (vägd genomsnittlig skatt) <sup>1)</sup>	2 200	32,10
Statlig inkomstskatt skikt 1	279	20,00
Statlig inkomstskatt skikt 2	125	5,00
Allmän pensionsavgift	1 702	7,00
Skatt på kapital		
Skatt på kapital, hushåll		30,00
Överskott av kapital	258	
Underskott av kapital	53	
Avkastningsskatt pensionskapital	17	15,00
Avkastningsskatt kapitalförsäkringar	7	30,00
Kommunal fastighetsavgift <sup>2)</sup>		
Småhus		0,75
Hyreshus		0,30
Skatt på företagsvinster	544	22,00
<b>Indirekta skatter</b>		
Indirekta skatter på arbete		
Arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift	1 704	31,42
Egenavgifter inklusive allmän löneavgift	43	28,97
Särskild löneskatt		
Juridiska personer	169	24,26
Fysiska personer	3	24,26
Lön och annan ersättning (äldre än 65 år)	36	6,15
Aktiv näringsverksamhet (äldre än 65 år)	8	6,15
Skatt på konsumtion och insatsvaror		
Mervärdesskatt		
25-procentområdet	1 197	25
12-procentområdet	330	12
6-procentområdet	117	6
0-procentområdet	12	0

<sup>1)</sup> Skattesatsen avser 2016.

<sup>2)</sup> För 2017 förväntas den kommunala fastighetsavgiften uppgå till 7 712 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 320 kronor per lägenhet i flerbostadshus, dock högst 0,3 procent av taxeringsvärdet.





# Register

## A

Administrativa avgifter, 114  
Aktiebolag, 109–113, 116, 119, 126,  
127, 130, 134, 135, 138, 139, 141  
Aktiekapital, 112  
Aktier, 86, 87, 89, 93, 94, 100, 101,  
117  
Alkohol, 31, 43, 83, 181  
Alkoholskatt, 31, 183, 184  
Allmän löneavgift, 63, 145–148, 151,  
153–159, 215  
Allmän pensionsavgift, 49, 63  
Anläggningstillgång, 114  
Anskaffningsvärde, 115  
Anstånd, 56, 58  
Arbetsgivaravgift, 22, 28, 38, 43, 60,  
91, 97, 145–151, 153–155, 159,  
204  
Arbetslöshetsunderstöd, 82  
Arbetsutbud, 40, 82  
Avkastningsskatt, 40, 85, 94, 97, 99,  
100, 116  
Avskrivning, 113–115

## B

Begränsningsregel, 104  
Bensin, 43, 83, 181, 191, 206, 210  
Betaldningsförskjutningar, 56  
Beteendeeffekt, 19, 30  
Biodrivmedel, 192  
Bokslutsdisposition, 112, 115, 117,  
130  
Bokslutmässiga dispositioner, 113

Bolagsskatt, 28, 32, 51, 91, 97, 109,  
111, 112, 116, 117, 131, 149, 204  
Bostadsbidrag, 49  
Bostadshyror, 166  
Bostadsrättsförening, 127  
Bruttoeffekt, 27  
Brytpunkt, 19, 67, 68

## D

Dieselbränsle, 191–193, 195, 203,  
205, 210  
Direkt skatt, 19, 38, 63, 64, 85  
Direktägande, 86, 142  
Diskonteringsränta, 19, 37, 50, 54–56  
Dämpningsregel, 104  
Dödsbon, 86, 101, 109, 158

## E

EEIG, 137  
Effektiv skatt, 58  
Efterlikvider, 126  
Egenavgifter, 129, 130, 135, 145,  
146, 155–158  
EGTS, 137  
Ekonomisk förening, 89, 125–127,  
138, 139, 141  
EI, 191, 193, 194  
Energiskatt, 38, 40, 43, 45, 181, 191–  
195, 199, 200, 210  
Enkelt bolag, 111, 139, 140  
Enskild firma, 111, 136  
Enskild näringsidkare, 71, 109, 110,  
129–132, 145, 155, 156  
Enskilda personer, 158

Ersättningsfond, 140  
EU:s mervärdesskattedirektiv  
(2006/112/EG), 165  
EU:s statsstödsregler, 147  
EU:s system för handel med  
utsläppsrätter, 192, 193  
Europabolag, 109, 137–139  
Europeiska kooperativa föreningar,  
137–139  
Expansionsfond, 130–132, 134–137,  
139, 140  
Expansionsfondsskatt, 130, 131, 135,  
136

## F

FASIT, 45, 64, 81, 83, 93, 120  
Fasta priser, 28  
Fastighetsavgift, 102–104, 106, 107,  
128  
kommunal, 104  
Fastighetsskatt, 102–106, 108, 127,  
128  
Filialinkomster, 143  
Finansiella tjänster, 166  
Finansiellt sparande, 19, 21, 29, 38,  
49, 150  
Flygbensin, 166, 191  
Flygfotogen, 166  
Fondandelar, 87, 89, 100  
Fordonsskatt, 195, 196, 200, 204–206  
Formell skatt, 19, 58  
FRIDA, 93, 109, 110, 116, 117, 120,  
128  
F-skatt, 155  
Fysisk person, 113, 119, 130, 135  
Fåmansföretag, 91–93, 113, 119, 120  
Förmånsbil, 80  
Försäkringskapital, 94  
Försörjningsstöd, 48  
Förvärvsinkomst, 63

## G

Genomsnittlig skatt, 20, 59, 68  
Grundavdrag, 45, 61, 63, 67–70, 75,  
76

## H

Handelsbolag, 71, 109–111, 134–139,  
155

## I

Ideella föreningar, 167, 168  
Implicit skatt, 59  
Indirekt effekt, 20, 21, 28, 34, 35, 38,  
39, 44, 50, 51, 53, 60, 61, 117  
arbetsgivaravgift, 149–151  
avkastningsskatt, 96  
fastighetsskatt, 107  
mervärdesskatt, 170  
punktskatt, 182, 203, 205  
Indirekt skatt, 20, 38, 43  
Inkomstbasbelopp, 45, 72, 82, 83, 92,  
103, 104, 159  
Inkomstgolv, 83  
Inkomstskatt  
kommunal, 63, 66, 75  
statlig, 63, 67  
Inkomsttak, 83  
Insatskapital, 125  
Internationell dubbelbeskattning,  
143  
Investeringsfonder, 86, 93, 94, 109,  
142  
Investeringsparkonto, 89, 100, 101  
Investmentföretag, 86, 87, 93, 94,  
142

## J

Jobbskatteavdrag, 49

Juridiska personer, 87, 94, 109, 111,  
130, 134, 138, 142, 159, 160, 162  
Justerad anskaffningsutgift, 136

## K

Kapitalandelsfond, 112  
Kapitalförlust, 86, 88, 90, 91, 93, 113  
Kapitalförsäkringar, 94  
Kapitalunderlag, 94, 95, 101, 136  
Kapitalvinst, 86–88, 90, 92, 93, 101,  
113, 119, 142  
Kassamässig redovisning, 20  
Kassamässiga effekter, 56  
Koldioxidbaserad fordonsskatt, 195  
Koldioxidskatt, 30, 45, 181, 191–193,  
200, 206, 210  
Kommanditbolag, 111, 134, 135  
Kommunal fastighetsavgift. *Se*  
Fastighetsavgift  
Koncerner, 113, 140, 141  
Konstverk, 166  
Kooperativ, 125, 126, 139  
KPI-effekt, 20, 28, 43–58, 49  
arbetsgivaravgift, 149, 150  
fastighetsskatt, 107, 108  
mervärdesskatt, 170  
punktskatt, 182, 203–205  
Kraftvärmeverk, 193  
Kreditinstitut, 101

## L

Lagen (2005:811) om ersättning för  
viss mervärdesskatt, 178  
Livförsäkringsföretag, 94  
Livsmedel, 166  
Lotteriskatt, 211  
Långsiktig offentligfinansiell effekt,  
20, 30, 170  
koldioxidskatt, 210  
mervärdesskatt, 178–180

## M

Marginalskatt, 20, 59–61, 68, 91  
Marginalskattesats, 28, 37, 59–62  
Mervärdesskatt, 34, 44, 107, 150,  
165–180, 182, 195, 203  
Mervärdesskattepliktiga företag, 165  
Milersättning, 80  
Miljötillägg, 195, 196  
Minimikapital, 125  
Myndighetsanslag, 150

## N

Nationalräkenskaper, 167  
Nettoeffekt, 21, 28–30, 33, 35, 38,  
44, 46, 49–51, 53, 56, 60  
arbetsgivaravgift, 149  
mervärdesskatt, 179, 180  
punktskatt, 203–206, 210  
Nuvärdesberäkningar, 54  
Näringsfastighet, 86  
Näringsverksamhet, 60, 65, 71, 74,  
86, 87, 89, 93, 94, 107, 110, 112,  
113, 116, 126–137, 139, 140, 142,  
145, 147, 155, 156, 158, 159

## O

Obeskattad reserv, 115  
offentliga sektorn, 26  
Oregistrerad konsumtion, 184

## P

Partrederi, 111, 139, 140  
Pensionsavgift, 48  
allmän, 71  
Pensionsgrundande transfereringar,  
48  
Periodiserad redovisning, 21, 55  
Periodiseringsfond, 111, 114, 115,  
130, 135, 140

Personbefordran, 166  
Prisbasbelopp, 21, 34, 44, 45, 48, 69,  
72, 104, 155  
Priselasticitet, 21, 210  
Privat pensionskapital, 94  
Privatbostadsfastighet, 86  
Punktskatt, 31, 34, 37, 39, 43, 53, 83,  
107, 165–180

## R

Realränta, 54  
Receptbelagda läkemedel, 166  
Registrerade trossamfund, 147  
Reservfond, 112, 125  
Restaurang- och cateringtjänster,  
166, 179  
Restvärdesmetod, 114  
ROT-avdrag, 77  
Rumsuthyrning, 166  
RUT-avdrag, 77  
Räntebidrag, 127  
Räntefördelning  
negativ, 89, 130, 134–137, 139,  
140  
positiv, 131

## S

Samlarföremål och antikviteter, 166  
Schablonintäkt, 87, 93, 101, 115, 142  
Sjukpenning, 82  
Sjukpenninggrundande inkomst, 48  
Självfinansieringsgrad, 21, 30, 82, 180  
Sjöinkomstavdrag, 66, 67  
Skadestånd, 114  
Skatt på annonser och reklam, 211  
Skatt på deponerat avfall, 197  
Skatt på handelsgödsel och  
bekämpningsmedel, 197  
Skatt på kapital, 85–108  
Skatt på naturgrus, 197

Skatt på spel, 211  
Skatt på termisk effekt i  
kärnkraftsreaktorer, 195  
Skatt på trafikförsäkringspremier,  
196  
Skatt på vinstsparande, 211  
Skatteavtal, 143  
Skattebefriade institutioner, 109  
Skatteincidens, 21  
Skatteinkomst, 21, 55  
Skatteintäkt, 21, 55  
Skattekil, 22, 60  
Skattekvot, 22, 60  
Skattemässiga justeringar, 112, 113  
Skatteobjekt, 19–23, 63, 85, 165, 181  
Skatteplanering, 32  
Skattereduktion, 63, 76  
Skattesubjekt, 19, 20, 22, 23, 30, 63,  
64, 85, 86, 111, 113, 126, 135,  
137, 139–141, 165, 181  
Skattskyldighet, 143  
Skiktgräns, 22, 45, 49, 67, 130, 135  
nedre, 67  
övre, 67  
Skogskonto, 130  
Socialavgift, 39, 53, 60, 63, 64, 71, 72,  
82, 83, 96, 145–163  
Spärrbelopp, 104  
SRU-data, 110  
STAR, 64  
Statens upplåningsränta, 50  
Statligt ägande, 33  
Statsbidrag, 150, 151, 178  
Statslåneränta, 92, 95, 101, 115, 130,  
131, 135, 136  
Styckeskatt, 188  
Stämpelskatt, 105  
Stödområde A, 147, 155  
Svavelskatt, 194  
Särskild löneskatt, 63, 112, 116, 129,  
130, 135, 145, 146, 158–163

Särskild premieskatt för  
grupplivförsäkring, 212

**T**

Takbelopp, 103  
Taxeringsvärde, 102, 103  
Tjänstepension, 94, 95, 147, 158  
Tjänstepensionsavsättningar, 94  
Tjänstepensionskapital, 85, 94  
Tobak, 31, 181  
Tobaksskatt, 189  
Trängselskatt, 206

**U**

Undantagna från  
mervärdesbeskattning, 166  
Underskottsavdrag, 114  
Uppbörd, 55, 56  
Upphovsmannakonto, 130  
Uppskrivningsfond, 112  
Utdelning, 87, 91, 93, 119, 126, 142  
Utgående skatt, 165  
Utländskt bolag, 144

**V,W**

Varaktig effekt, 22, 29, 49, 56  
Vård och omsorg, 166  
Värdeminskningssavdrag, 114  
Värdepappersbolag, 101  
Värderelaterad skatt, 182, 188  
Värdeår, 104

**Y**

Yrkesmässig sjöfart, 166

**Å**

*Ålderspensionssystemet*, 33, 35

**Ö**

Överavskrivningar, 111, 115  
Övervältring, 19, 23, 28, 33, 37–39,  
53, 175  
arbetsgivaravgift, 149, 150  
avkastningsskatt, 85, 97  
egenavgift, 157  
mervärdesskatt, 165, 179  
punktskatt, 181, 182, 204, 205