

Beräknings- konventioner 2018

ISBN 978-91-977873-8-3
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 offentligfinansiella effekter. Sedan dess har konventionerna successivt vidareutvecklats och preciserats.

Syftet med konventionerna är att åstadkomma en öppen och konsistent beräkning och redovisning av offentligfinansiella 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. I årets konventioner har texten utvecklats kring hur beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna används (avsnitt 1.5). Det finns också ett nytt avsnitt om omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (avsnitt 8.6).

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 2018. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2018, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i budgetpropositionen för 2018 antas av riksdagen. I en bilaga i Beräkningskonventioner

2018 finns en sammanställning av aktuella skattebaser och skattesatser.

Beräkningskonventioner 2018 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 2017

Bo Stoltz

Mats-Olof Hansson

Kontaktpersoner

Direkt skatt på förvärvsinkomster	Jenny von Greiff	08-405 29 22
	Malin Persson	08-405 44 20
	Maria Gustafsson	08-405 32 16
Skatt på kapital	Andreas Högberg	08-405 90 88
	Christian Thomann	08-405 13 36
	Martin Kjellkvist	08-405 53 58
	Pardis Nabavi	08-405 34 15
Företagsbeskattning	Christian Thomann	08-405 13 36
	Mats Andersson	08-405 44 32
	Peter Brose	08-405 13 52
	Martin Kjellkvist	08-405 53 58
	Pardis Nabavi	08-405 34 15
Socialavgifter och löneskatter	Malin Persson	08-405 44 20
	Jenny von Greiff	08-405 29 22
	Maria Gustafsson	08-405 32 16
Mervärdesskatt	Jan-Olof Lidström	08-405 17 60
	Raisa Gunnarsson	08-405 82 43
	Henrik Solback	08-405 55 65

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>	Mats-Olof Hansson	08-405 29 77
	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Clara Schultz	08-405 41 66
	Sandra Backlund	08-405 95 76
	Viktor Gunnarsson	08-405 41 57
	Stina Gustafsson	08-405 42 54

<i>Övriga punktskatter</i>	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
----------------------------	------------------	--------------

Finansdepartementet, växel		08-405 10 00
-----------------------------------	--	--------------

Innehåll

Ordlista	19
1 Introduktion till beräkningskonventionerna	25
1.1 Offentligfinansiella effekter	26
1.2 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad	29
1.3 Vissa överväganden vid beräkningar	30
1.4 Den offentliga sektorns olika delar och hur de beaktas i beräkningskonventionerna	33
1.5 Hur används beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna?	35
1.6 Sammanfattning – Utgångspunkter.....	36
2 Beräkningar av olika effekter och mått på skatteuttag	37
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.....	53
2.5 Allmänt om olika mått på skatteuttag	57
2.6 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2018.....	59

3	Direkt skatt på förvärvsinkomster	63
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	Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning.....	77
3.6.3	ROT- och RUT-avdrag	78
3.6.4	Övriga skattereduktioner under inkomsttitel direkta skatter på arbete	80
3.7	Avdrag för kostnader i tjänst.....	81
3.8	Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad direkt skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden.....	82
4	Skatt på kapital	87
4.1	Beskattning av kapitalinkomst	88
4.2	Inkomster från fåmansföretag.....	93
4.3	Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder.....	95
4.4	Avkastningsskatt	96
4.5	Investeringssparkonto.....	102
4.6	Investeraravdrag	104
4.7	Fastighetsavgift och fastighetsskatt	105
5	Företagsbeskattning	111
5.1	Kort beskrivning av databasen FRIDA.....	112
5.2	Allmänna principer.....	112

5.3	Aktiebolag	114
5.4	Fåmansföretag.....	121
5.5	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen: beräkning av självfinansieringsgraden	122
5.6	Ekonomiska föreningar	127
5.7	Bostadsrättsföreningar.....	128
5.8	Enskild näringsverksamhet.....	130
5.9	Handelsbolag och kommanditbolag	136
5.10	EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier	140
5.11	Enkelt bolag och partrederi.....	142
5.12	Koncerner.....	143
5.13	Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder	144
5.14	Kvalificerad rederiverksamhet.....	145
5.15	Internationell företagsbeskattning.....	146
6	Socialavgifter och löneskatter	149
6.1	Arbetsgivaravgifter	151
6.2	Egenavgifter.....	159
6.3	Särskild löneskatt	162
7	Mervärdesskatt.....	167
7.1	Breddad skattebas för mervärdesskatt.....	174
7.2	Kommunsektorn.....	179
7.3	Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar: beräkning av självfinansieringsgraden.....	180

8	Punktskatter	183
8.1	Alkoholskatt	184
8.2	Tobaksskatt.....	190
8.3	Energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter	193
8.4	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten.....	215
8.5	Övriga punktskatter.....	216
8.6	Konventioner för omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (indexering)	218
	Bilaga Prognoser på skattebaser och skattesatser för inkomståret 2018.....	221
	Register	223

Tabeller

Tabell 1.1	Vissa åtgärder ur tabell 6.30 i budgetpropositionen för 2018, volym 1	27
Tabell 1.2	Mall för redovisning av periodiserade offentlig-finansiella effekter av regeländringar i beräkningskonventionerna	34
Tabell 2.1	Övervälringsprofil vid förändrade arbetsgivaravgifter.....	42
Tabell 2.2	Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2018.....	47
Tabell 2.3	Svenska räntor och inflation, årsgenomsnitt	54
Tabell 2.4	Vägda genomsnittliga marginalskatter för olika slags inkomster 2018	60
Tabell 3.1	Skatteunderlag och skatteintäkter från kommunal inkomstskatt 2014–2018.....	67
Tabell 3.2	Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (fastställd inkomst) för statlig inkomstskatt, i kronor.....	68
Tabell 3.3	Skatteunderlag och skatteintäkter från statlig inkomstskatt 2014–2018.....	68

Tabell 3.4	Grundavdragets konstruktion för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång	69
Tabell 3.5	Grundavdraget 2018 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 2018 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 2014–2018.....	72
Tabell 3.9	Skattereduktioner under inkomsttitel direkt skatt på arbete, 2014–2018	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, 2014–2018.....	82
Tabell 4.1	Intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning	92
Tabell 4.2	Investmentföretags samt värdepappersfonders innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats vid årets utgång	96
Tabell 4.3	Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter.....	98

Tabell 4.4	Antagen övervältringsprofil vid en höjning av avkastningsskatten på det kollektiva pensionskapitalet (andelar i procent av bruttoeffekten)	99
Tabell 4.5	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – privat pensionssparande	101
Tabell 4.6	Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – tjänstepensioner	102
Tabell 4.7	Investeringsparkonto	104
Tabell 4.8	Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter	108
Tabell 5.1	Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer 2014–2018.....	114
Tabell 5.2	Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktiebolag 2012–2015	119
Tabell 5.3	Offentligfinansiell kostnad av sänkt bolagsskatt med en procentenhet	121
Tabell 5.4	Långsiktig effekt på bolagsskattebasen vid en procentenhets sänkning av bolagsskattesatsen	126
Tabell 5.5	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från ekonomiska föreningar (exkl. bostadsrättsföreningar) 2012–2014.....	128
Tabell 5.6	Inkomst av näringsverksamhet och inkomstskatt från bostadsrättsföreningar 2012–2015	130
Tabell 5.7	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet 2012–2015.....	134
Tabell 5.8	Offentligfinansiell effekt för sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet	136

Tabell 5.9	Inkomst m.m. av aktiv och passiv näringsverksamhet i handelsbolag 2012–2015	139
Tabell 6.1	Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2018.....	150
Tabell 6.2	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift 2014–2018.....	152
Tabell 6.3	Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – utan övervältring.....	156
Tabell 6.4	Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – med övervältring enligt profil	158
Tabell 6.5	Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift 2014–2018.....	160
Tabell 6.6	Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter	162
Tabell 6.7	Skattebaser och intäkter för särskild löneskatt 2014–2018.....	164
Tabell 6.8	Offentligfinansiella effekter av sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer	165
Tabell 6.9	Offentligfinansiella effekter av sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer	166
Tabell 7.1	Baser för mervärdesskatt 2014–2018.....	170
Tabell 7.2	Vissa skattebaser för privat konsumtion uppdelade på mervärdesskattesatserna 25, 12 och 6 procent 2018	171
Tabell 7.3	Höjd mervärdesskatt på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet.....	174
Tabell 7.4	Breddad skattebas för mervärdesskatt	179

Tabell 8.1	Skattesatser för alkoholdrycker 2014–2018.....	185
Tabell 8.2	Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2014–2018.....	186
Tabell 8.3	Höjd punktskatt på öl från 2,02 till 2,12 kronor per volymprocent alkohol och liter.....	189
Tabell 8.4	Skattesatser tobak 2014–2018.....	191
Tabell 8.5	Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2014–2018.....	192
Tabell 8.6	Skattesatser energirelaterade skatter 2014–2018	203
Tabell 8.7	Skattesatser andra miljörelaterade skatter 2014–2018.....	204
Tabell 8.8	Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2014–2018	205
Tabell 8.9	Vissa skattebaser för energi 2014–2018	206
Tabell 8.10	Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2014–2018	207
Tabell 8.11	Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn 2015	208
Tabell 8.12	Övervältring på lönesumman, vinster och priser som andel av bruttoeffekten vid en höjning av en energi- eller miljöskatt	209
Tabell 8.13	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – exemplet bensin.....	214
Tabell 8.14	Intäkter från övriga punktskatter 2014–2018.....	218

Exempel

Exempel 2.1	Varaktigt effekt av en temporär och en permanent åtgärd (utan indirekta effekter).....	51
Exempel 2.2	Varaktigt effekt av en temporär och en permanent åtgärd (med indirekta effekter)	52
Exempel 2.3	Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad.....	56
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 skattereduktion för sjuk- och aktivitetsersättning.....	78
Exempel 3.4	Beräkning av ROT- och RUT-avdraget när utförare är godkänd för F-skatt.....	79
Exempel 3.5	Beräkning av RUT-avdraget när utförare är privatperson.....	80
Exempel 4.1	Beräkning av skattereduktion	90
Exempel 4.2	Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet	100
Exempel 5.1	Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet.....	120

Exempel 5.2	Sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet	134
Exempel 6.1	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – utan övervältring	155
Exempel 6.2	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – med övervältring	156
Exempel 6.3	Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter	161
Exempel 6.4	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer	164
Exempel 6.5	Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer	166
Exempel 7.1	Höjd mervärdesskattesats på livsmedel med en procentenhet	173
Exempel 7.2	Breddad skattebas för mervärdesskatt	178
Exempel 8.1	Höjd punktskatt på öl med 5 procent, från 2,02 till 2,12 kronor per volymprocent alkohol och liter.....	188
Exempel 8.2	Exempel på förhöjd fordonsskatt för fordon som omfattas av bonus-malus-systemet	200
Exempel 8.3	Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg koldioxid – Exemplet bensin	211
Exempel 8.4	Omräkning av punktskatter enligt index 2018.....	219

Ordlista

Beteendeeffekt:	Avser den effekt när utbudna 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 genom konsumentprisindex (KPI). KPI-effekten fångar den offentligfinansiella effekten av en ändrad allmän prisnivå mätt med KPI ikraftträdandeåret till följd av skatteförändringen.
Långsiktig offentligfinansiell 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:	Skattekilens utgör den andel av priset på en vara eller tjänst som går till skatter och avgifter (inkomstskatter, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt etc.). På grund av skattekilens 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 förvärsinkomsten 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 2018 beskriver konventionerna för beräkning och redovisning av offentligfinansiella effekter vid förändrade skatte- och avgiftsregler. Rapporten innehåller också kortfattade beskrivningar av de mest centrala delarna i regelverken för olika skatter och avgifter samt uppgifter om skattebasernas storlek¹. Syftet med rapporten är att dels öppet redovisa de metoder som tillämpas vid beräkning och redovisning av olika åtgärders offentligfinansiella effekter, dels 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 rapporten 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 Inkomstliggaren som årligen publiceras av Ekonomistyrningsverket och som redovisar samtliga inkomstitlar i statens budget.²

Beräkningskonventioner 2018 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

¹ För mer detaljerade uppgifter avseende de totala skatteintäkternas storlek och fördelning, se statistik på Skatteverkets webbsida, www.skatteverket.se.

² Inkomstliggaren finns tillgänglig på Ekonomistyrningsverkets hemsida, www.esv.se.

detaljerad beskrivning. I kapitel 3–8 beskrivs tillämpningen av 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 exemplet i tabell 1.1 nedan. Med den offentligfinansiella effekten avses effekten på den konsoliderade offentliga sektorn, dvs. staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn (kommuner och landsting) sammantaget.³

För den offentliga sektorn har riksdagen beslutat om ett överskottsmål som innebär att det finansiella sparandet ska uppgå till 1 procent av bruttonationalprodukten (BNP) i genomsnitt över en konjunkturcykel. Från 2019 ska överskottet uppgå till 0,33 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. Tabellen innehåller de tre olika offentligfinansiella effekter som redovisas vid förslag om ändrade skatte- och avgiftsregler. Dessa är *bruttoeffekten* för ikraftträdandeåret (egentligen då skatteförändringen börjar tillämpas), *nettoeffekten* för ikraftträdandeåret och två 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.

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

Tabell 1.1 Vissa åtgärder ur tabell 6.30 i budgetpropositionen för 2018, volym 1

Offentligfinansiella effekter av ändrade skatte- och avgiftsregler.
Bruttoeffekt 2018, periodiserad nettoeffekt år 2018–2020 samt varaktig effekt. Miljarder kronor

Förslag i budgetpropositionen	Effekt från	Bruttoeffekt 2018	Nettoeffekt 2018	Nettoeffekt 2019	Nettoeffekt 2020	Varaktig effekt
Sänkt skatt för pensionärer	1/1 2018	-4,42	-4,42	-4,42	-4,42	-4,42
Skatt på flygresor	1/4 2018	1,08	1,02	1,37	1,37	1,37
Sänkt mervärdesskatt på förevisning av naturområden	1/1 2018	-0,32	-0,32	-0,28	-0,28	-0,28

Bruttoeffekt

Redovisningen av de offentligfinansiella effekterna av en åtgärd utgår från åtgärdens direkta effekt på intäkterna från skatten i fråga. Den direkta effekten avser den skatt som förslaget avser och betecknas som 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*, i bemärkelsen att den offentligfinansiella effekten beräknas separat för varje enskild åtgärd. Vanligen antas åtgärden inte påverka efterfrågad eller utbudna kvantitet av varor (inklusive insatsvaror), tjänster och arbetskraft. Undantag görs dock om efterfrågad eller utbudna kvantitet förväntas ändras i betydande omfattning (se avsnitt 1.3). 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 två år framåt samt den varaktiga effekten beräknas med utgångspunkt i fasta priser och volymer. Med fasta priser avses prisnivån det år skatten förändras, vilket innebär att skatteförändringens påverkan på prisnivån kan 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

tre år för vilka periodiserade nettoeffekter redovisas och för den varaktiga effekten. Att priser och volymer är konstanta innebär att den s.k. makroekonomiska utvecklingen inte tillåts slå igenom på skattebaserna och därmed inte heller på skatteintäkterna. Detta görs för att isolera regeländringens effekt på skatteintäkterna.

Nettoeffekt

Nettoeffekten beaktar även *indirekta effekter* som en åtgärd kan ge upphov till – utöver den direkta effekten (bruttoeffekten) – och kan därmed anses ge en mer korrekt beskrivning av hur de offentliga finanserna påverkas.

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 fastighetsskatten 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 konsumentprisindex (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. De indirekta effekter som beaktas i beräkningskonventionerna redovisas i kapitel 2.

Beräkningen av nettoeffekten är, liksom beräkningen av bruttoeffekten, 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.

Varaktig effekt

Den offentligfinansiella effekten av en regelförändring förväntas i vissa fall vara olika stor för olika budgetår. Detta kan bero på att åtgärden är tillfällig, att dess ekonomiska effekter inte får genomslag omedelbart eller att indirekta effekter varierar över tiden (se avsnitt 1.3 nedan om beteendeffekter). Av denna anledning 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 effekten avser den effekt på de offentliga finanserna som uppstår när skattebaser och offentliga utgifter har anpassats till ett nytt långsiktigt läge i ekonomin, dvs. 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.

Den långsiktiga offentligfinansiella effekten utgör ett kompletterande beslutsunderlag till de vanligen statistiskt beräknade brutto-

och nettoeffekterna. 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 på grund av reformen) så är självfinansieringsgraden 30 procent ($30 \text{ procent} = 100 \cdot (100 - 70 / 100)$).

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.

För beräkningar av långsiktiga effekter, se avsnitt 3.8 (ändrad skatt på arbete), avsnitt 5.5 (ändrad bolagskattesats), avsnitt 7.3 (mervärdesskatteändring) och avsnitt 8.4 (ändrad koldioxidskattesats).

1.3 Vissa överväganden vid beräkningar

Endast ändrade regler ger upphov till offentligfinansiell effekt

Vissa skatte- och avgiftsregler är konstruerade så att utformningen beror på ekonomiska indikatorer. Det kan t.ex. handla om inflation, inkomstutveckling eller nivån på statslåneräntan. Den årliga omräkningen eller indexeringen av skattesatser och belopp enligt gällande regelverk redovisas inte som offentligfinansiella effekter, eftersom det inte är fråga om regeländringar. Effekterna av indexeringen ingår i stället i den prognos av offentliga sektorns totala intäkter som redovisas i budgetpropositionen och som riksdagen beslutar om. Däremot innebär ett förslag som inför eller ändrar indexering att offentligfinansiella effekter av regeländringen redovisas.

Beteendeeffekter

Beräkningarna av bruttoeffekten, nettoeffekten och den varaktiga effekten utgår vanligtvis från oförändrat beteende. Detta innebär att beräkningarna bortser vanligtvis från eventuella beteendeeffekter som kan påverka efterfrågade och utbudna kvantiteter. Generellt sett utgör de statiska beräkningarna en god uppskattning av åtgärdens offentligfinansiella effekt på kort och 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 beteendeeffekterna 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 kan det finnas större anledning att frånga de statiska beräkningarna.⁴ Ett sådant undantag gäller effekterna av förändringar av 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 uppmärksammas i den allmänna ekonomiska konsekvensanalys som genomförs som en del av beredningen av olika skatteåtgärder. Eventuella effekter på aktivitetsnivån i ekonomin samt utvecklingen av de olika skattebaserna beaktas alltid i Finansdepartementets makroekonomiska analyser och prognoser, se vidare avsnitt 1.5.

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

Redovisningen av offentligfinansiella effekter ska vara så enkel och tydlig som möjligt. Huvudsyftet är dock att fånga åtgärders 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.⁵ Det kan även vara av betydelse att ta hänsyn till hur åtgärder som införs på internationell nivå påverkar möjligheter till att kringgå åtgärder som införs i Sverige.

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

⁵ 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. OECD (2015) ger en uppskattning avseende omfattningen av den internationella skatteplaneringen till 100-240 miljarder US dollar pa. Detta motsvarar 4-10 procent av de globala skatteintäkterna från bolagsskatten. OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris.

det statistiska underlaget är osäkert är det särskilt viktigt att redovisa motiven till bedömningen.

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 fastighetsskatten för vattenkraftverk förändras bör statens ägande av Vattenfall beaktas i beräkningen av den offentligfinansiella effekten. Utdelningen till staten antas påverkas i motsvarande utsträckning som skatten förändras. Om exempelvis fastighetsskatten för vattenkraftverk 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 därför 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 delsektorerna är av intresse. Effekterna för *staten* är bl.a. 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 det 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 regeländring i första hand bara berör en delsektor 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. utbetalningar av försörjningsstödet inom kommunsektorn och utbetalningar av tilläggspension inom ålderspensionssystemet, se vidare avsnitt 2.2.2.

Mallen för hur offentligfinansiella effekter redovisas i kapitel 3–8 återfinns i tabell 1.2 nedan. De offentligfinansiella effekterna redovisas i miljarder kronor avrundat till två decimaler.

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

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				
Nettoeffekter, År	2018	2019	2020	Varaktig
A. Kommunsektorn				
<i>Summa intäkter</i>				
<i>Summa kostnader</i>				
B. Ålderspensionssystemet				
<i>Summa intäkter</i>				
<i>Summa kostnader</i>				
C. Staten				
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>				
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)				

1.5 Hur används beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna?

En utgångspunkt i beräkningskonventionerna är att de offentligfinansiella effekterna beräknas separat för varje enskild åtgärd, dvs. beräkningarna är partiella. De offentligfinansiella effekterna beräknas i normalfallet även utifrån antagandet att åtgärderna inte påverkar efterfrågad eller utbudet av varor (inklusive insatsvaror), tjänster och arbetskraft (se även avsnitt 1.3). Vidare antas fasta priser och volymer (förutom i de fall beteendeförändringar som ändras över tid inkluderats), dvs. samma års (budgetårets) priser och volymer används för alla redovisade år. Att priser och volymer är konstanta innebär att den makroekonomiska utvecklingen inte tillåts slå igenom på skattebaserna och därmed inte heller på skatteintäkterna. Detta görs för att isolera regeländringens effekt på skatteintäkterna. Beräkningarna redovisas i anslutning till förslag i skattekapitlet i budgetpropositionen (kapitel 6 i budgetpropositionen för 2018) samt i främst promemorior som remitteras från Skatte- och tullavdelningen i Finansdepartementet.

I kapitlet om inkomster i de ekonomiska vårpropositionerna och i budgetpropositionerna redovisas utfall och prognoser för skatteintäkter och övriga intäkter i löpande priser. En av utgångspunkterna för dessa prognoser är de offentligfinansiella effekterna av skatteåtgärder som beräknats enligt beräkningskonventionerna. Prognosen över skattebasernas utveckling som ligger till grund för inkomstprognoserna baseras på Finansdepartementets makroekonomiska prognoser för Sveriges ekonomiska utveckling. De makroekonomiska prognoserna inkluderar bl.a. en samlad bedömning av effekterna av de föreslagna skatteåtgärderna på t.ex. tillväxt, arbetade timmar och sysselsättning.

Inkomstberäkningen som redovisas i kapitlet om inkomster i vår- och budgetpropositionerna ligger till grund för beräkningen av det offentligfinansiella sparandet och bedömningen av reformutrymmet. Vidare är det denna inkomstberäkning som riksdagen beslutar om för kommande budgetår samt godkänner som riktlinje för andra och tredje budgetåret. De offentligfinansiella beräkningarna enligt beräkningskonventionerna ger en ”prislapp” för skatteändringen och är en del av underlaget vid riksdagens beslut.

1.6 Sammanfattning – Utgångspunkter

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 tre första åren fr.o.m. 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 utbudna eller efterfrågade kvantiteter. Avsteg från antagandet om oförändrat beteende görs om regeländringen förväntas påverka beteendet i betydande utsträckning.
- I vissa fall för långsiktiga effekter. Där tillåts att utbudna 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 varaktiga 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 marginalskattesatser 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 treårsperspektiv 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 skattelättnad 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 offentligfinansiella 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 svår⁶. I beräkningskonventionerna antas övervältring förekomma för indirekta skatter, för vilka skatte-

⁶ 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 skattskyldige⁷, är huvudprincipen att skatten inte övervältras. Till de direkta skatterna hör skatter på förvärvsinkomster, kapitalinkomster och näringsinkomster.⁸ 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 inkomstskatteskalan 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 företag⁹

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

⁷ 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.

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

⁹ 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 övervälringsprofil 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 oelastiskt arbetsutbud och arbetsefterfrågan. Antagandet om oelastiskt utbud och efterfrågan på arbete 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 företagens resultat på lång sikt. Stöd för detta antagande finns i empiriska studier av bl.a. Gruber och Krueger (1991) och Tyrväinen (1995)¹⁰. Dessa studier drar slutsatsen att socialavgiftsförändringar slutligen fullständigt övervältras på företagets lönekostnader. Detta får även stöd av Fullerton och Metcalf (2002)¹¹.

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 Π 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

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

¹⁰ 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.

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

vilket med hjälp av symbolen Δ kan skrivas om till

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

Företagets arbetsgivaravgifter T är en funktion av avgiftssatsen τ 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 τ_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:

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

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

α_w är andelen av en förändrad arbetsgivaravgift som övervältras på arbetsgivarens lönekostnad, α_R är andelen som övervältras på priserna (och därmed intäkterna), och α_{Π} är andelen som över-

vältras 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)¹² estimerar α_w med data från perioden 1955 till 1979 till 50 procent redan under det första året. Bennmarker m.fl. (2008)¹³ 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)¹⁴ 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 förändrade¹⁾ 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.

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

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

¹⁴ 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 övervältringsprofil 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. (se vidare avsnitt 8.3). Mervärdesskatteeffekten uppstår när köparen är en privatperson. För företagen uppstår dock inte denna effekt eftersom de har rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

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.

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 bl.a. inkomstskatteskalen 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. 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 offentlig-finansiella effekten. Beräkningen av KPI-effekten av en skatteförändring sker i två led. Först beräknas skatteförändringens inverkan på KPI, sedan beräknas den offentlig-finansiella 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 prispförändringen 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 förändring av prisnivån mätt med KPI 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 2018. 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 indexering¹⁵.

Totalt medför en ökning av KPI med en procent 2018 en offentligfinansiell budgetförsvagning på 3,64 miljarder kronor 2019. Privat konsumtion beräknas uppgå till 2 053 miljarder kronor 2018. En procents höjning av prisnivån motsvarar en ökad nominell privat konsumtion med 20,53 miljarder kronor. Som andel av förändringen i privat konsumtion till följd av prisökningen motsvarar budgetförsvagningen 17,74 procent ($=3,64/20,53$). Genom användning av denna andel kan nettoeffekten beräknas till 82,26 procent ($=1-0,1774$) av bruttoeffekten.

¹⁵ 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.

I vissa beräkningar av offentligfinansiella effekter av förändrade skatteregler görs dock ett antagande om att kommunernas ekonomi är i balans. Detta innebär att kommunerna antas öka eller minska sina konsumtionsutgifter med ett belopp som exakt motsvarar den resultatförbättring eller resultatförsämring som t.ex. en förändring av KPI leder till (om KPI-effekten försvagar kommunernas ekonomi med 1 krona antas den kommunala konsumtionen samtidigt falla med 1 krona och vice versa). Antagandet görs även då kommunerna påverkas indirekt, t.ex. om de som arbetsgivare möter en förändrad lönekostnad. Under detta antagande behöver ingen hänsyn tas till de KPI-effekter som hänförs till kommunerna vid beräkning av offentligfinansiella nettoeffekter. En ökning av KPI med en procent 2018 beräknas då leda till en offentligfinansiell budgetförsvagning på 2,84 miljarder kronor 2019.¹⁶ Nettoeffekten 2019 uppgår till 86,18 procent (=1-0,1382) av bruttoeffekten.

För exempel på hur tabell 2.2 används vid beräkning av offentligfinansiella nettoeffekter, se exempel 7.1 (mervärdesskatt) eller exempel 8.3 (koldioxidskatt).

¹⁶ 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 nivåskifte i kostnader och intäkter knutna till KPI.

Tabell 2.2 Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2018

År	Som andel av förändring i privat konsumtion ¹⁾ (%)	
	Mdkr	2019
A. Kommunerna	-0,81	-3,92
Direkta skatter på arbete	-0,68	-3,32
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,68</i>	<i>-3,32</i>
Försörjningsstöd	-0,12	-0,60
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,12</i>	<i>-0,60</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,14	0,66
Allmän pensionsavgift	0,01	0,04
Ålderspensionsavgift på transfereringar	0,13	0,64
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,14</i>	<i>0,69</i>
Ålderspension	-0,01	-0,03
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,03</i>
C. Staten	-2,97	-14,48
Direkta skatter på arbete	-2,14	-10,44
Skatt på konsumtion och insatsvaror	0,84	4,07
<i>Summa intäkter</i>	<i>-1,31</i>	<i>-6,38</i>
Ekonomisk trygghet vid sjukdom m.m.,	-1,18	-5,77
Ekonomisk trygghet för familjer och barn	-0,19	-0,92
Studiestöd	-0,29	-1,43
Samhällsplanering m.m.	0,00	0,02
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,66</i>	<i>-8,10</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	-3,64	-17,74
Offentligfinansiell effekt vid antagande om anpassad kommunal konsumtion (B+C)	-2,64	-13,82

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 2018 träder ikraft.

¹⁾ Privat konsumtion beräknas uppgå till 2 053 miljarder kronor 2018.

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.¹⁷ 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 0,12 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 0,68 miljarder kronor 2019. Netto innebär KPI-effekten en försvagning för kommunsektorn på 0,81 miljarder kronor 2019.

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

¹⁷ 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 0,14 miljarder kronor år 2019.

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 1,18 miljarder kronor 2019 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 2,14 miljarder kronor 2019. 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 0,84 miljarder kronor. Sammantaget innebär KPI-förändringen en offentligfinansiell försämring för staten med 2,97 miljarder kronor 2019.

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 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.

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 räntentäkten 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 beräknings-

konventionerna 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:

$$\text{Varaktig effekt} = \bar{S} + rB = 4 + 0,02 * [(2-4) + 0,98 * (34)] = 3,94 \text{ mdkr}$$

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.¹⁸

¹⁸ 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 2018 används de räntor som även används i budgetpropositionen för 2018. 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 den ekonomiska vårpropositionen gör Finansdepartementet nya ränteprognoser. Om prognosen har reviderats jämfört med budgetpropositionen används därefter i stället de räntor som används i den ekonomiska 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 ha 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 inflationsmålet på 2 procent förväntas Riksbanken föra en sådan penningpolitik att den faktiska inflationen åtminstone i genomsnitt över tiden överensstämmer med inflationsmålet. Den s.k Fisher-ekvationen¹⁹ 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, π_t^e är förväntad inflation och i_t är den nominella räntan, alla vid tidpunkt t . Exempelvis är räntan på femåriga statsobligationer 0,64 procent för 2018 och den förväntade inflationen är 1,71 procent. Då kan en real diskonteringsränta på -1,05 procent användas om nuvärdesberäkningen görs för en temporär åtgärd som träder i kraft 2018 (-1,05 procent $\approx (1+0,0064)/(1+0,0171)-1$).

Tabell 2.3 Svenska räntor och inflation, årsgenomsnitt

Prognoser i procentenheter

År	2017	2018	2019	2020
5-årig statsobligation	0,03	0,64	1,28	1,85
10-årig statsobligation	0,70	1,32	2,00	2,54
Inflation ¹⁾	1,62	1,71	1,84	2,49

¹⁾Avser KPI.

Källa: Finansdepartementet.

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.

¹⁹ 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 uppböörden 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 2018 uppgår till 0,64 procent per år, eller ca 0,05 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 119,65 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 119,58 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. $119,65/1,0005$).

Differensen mellan de två nuvärdena, ca 63 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 63 mnkr, vilket medför en lika stor vinstökning. Vid en bolagsskattesats på 22 procent ökar statens skatteintäkter med $0,22 \cdot 63 \approx 14$ mnkr. Nettoeffekten blir då $-63 + 14 \approx -49$ 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 49 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 bl.a. 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 bruttonationalprodukten (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 2018

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 förändringar 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. Multiplieras 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 2018

Procent

Typ av inkomst	Kommunal skatt	Statlig skatt	Skattered. arb.ink.	Allmän pens.avg.	Skattered. pens.avg.	Summa
Fastställd förvärvs-inkomst	32,98	8,50	-1,42	3,82	-3,82	40,07
Arbetsinkomst	32,81	9,74	-1,76	4,88	-4,88	40,79
Inkomst av tjänst och näringsverksamhet	32,99	8,44	-1,48	3,59	-3,59	39,95
Inkomst av tjänst	32,98	8,47	-1,43	3,55	-3,55	40,02
Inkomst av näringsverksamhet	33,24	7,06	-3,57	5,40	-5,40	36,73
Aktiv näringsverksamhet	33,26	6,79	-3,70	5,60	-5,60	36,35
Passiv näringsverksamhet	32,69	14,49	-0,15	0,00	0,00	47,03
Skattepliktiga pensioner	33,59	3,89	-0,05	0,00	0,00	37,43
Löneförmåner	31,73	18,95	0,20	1,74	-1,74	50,87
Fastställd förvärvs-inkomst, <66 år	32,78	9,62	-1,68	4,72	-4,72	40,72
Fastställd förvärvs-inkomst, >65 år	33,70	4,38	-0,41	0,47	-0,47	37,68

Anm.: Beräkningarna inkluderar i budgetpropositionen för 2018 föreslagna åtgärder. Skattereduktionen för sjuk- och aktivitetsersättning (se avsnitt 3.6.2) är inkluderad i skattereduktionen för arbetsinkomster, men har så gott som ingen betydelse för den vägda marginalskatten.

Källa: Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

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 pensionsavgift²⁰, 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 komponenter som styr den direkta beskattningen av fysiska personers förvärvsinkomster.

- Grundavdrag: varierar med inkomst och ålder
- Kommunal inkomstskatt: varierande procentsats, i genomsnitt 32,12 procent (vägt genomsnitt för 2017)
- Statlig inkomstskatt: 20 eller 25 procent
- Allmän pensionsavgift: 7 procent
- Skattereduktioner: exempel är jobbskatteavdraget och reduktionen för den allmänna pensionsavgiften

År 2018 beräknas intäkterna från de direkta skatterna på arbete uppgå till knappt 657 miljarder kronor, vilket svarar för ca 31 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Konventioner för beräkning av effekter vid ändrade nivåer för socialavgifter och löneskatter presenteras i kapitel 6.

²⁰ 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.

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 som debiterar skatten, dvs. stat, kommun eller ålderspensionssystem. Antagandet om att ingen övervältring sker av dessa skatter och avgifter 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, t.ex. avseende arbetsutbudet. Generellt sett utgör dock de s.k. statiska beräkningarna en god approximation av åtgärdens offentligfinansiella effekt på kort och medelfristig sikt och är därmed relevanta för Finansdepartementets prognoshorisonter på tre år. Undantag kan göras om regeländringen förväntas påverka beteendet i betydande utsträckning på kort eller medelfristig sikt (se exempelvis avsnitt 3.8, "Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad direkt skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden"). För en längre diskussion om beteendeffekter, se avsnitt 1.3.

Beräkningskonvention

För att beräkna den offentligfinansiella effekten av förändringar i den direkta skatten på arbetsinkomster och andra förvärsinkomster används den s.k. FASIT-modellen.²¹ FASIT-modellen består dels av en individdatabas, 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 inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan följa av förändringar i regelverket.

²¹ För en utförligare beskrivning av FASIT-modellen se www.scb.se.

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 förvärsinkomsten²². Från den fastställda förvärsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavrdrag. 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.

²² Fastställd förvärsinkomst benämndes före 2012 taxerad förvärsinkomst.

Inkomst av tjänst

- + lön, förmåner, sjukpenning, arbetslöshetsersättning, 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 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 2018 används därför de kommunalskattesatser som gällde för 2017. Under 2017 har Dorotea kommun haft den högsta skattesatsen på 35,15 procent, medan Vellinge kommun haft den lägsta på 29,19 procent (båda angivna exklusive den obligatoriska begravningsavgiften). Den, med skatteunderlaget i respektive kommun,

vägda medelskattesatsen i riket uppgick 2017 till 32,12 procent varav 11,36 procentenheter avsåg landstingens skatteuttag.²³

Statistik

I tabell 3.1 redovisas underlaget och intäkter från kommunal-skatten år 2014–2018. För 2018 beräknas underlaget uppgå till 2 261 miljarder kronor.

Tabell 3.1 Skatteunderlag och skatteintäkter från kommunal inkomstskatt 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Beskattningsbar förvärsinkomst	1 893	1 989	2 087	2 187	2 261
Kommunalskatt	603	636	669	702	726

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna. För 2018 inkluderas de i budgetpropositionen för 2018 föreslagna och aviserade åtgärderna.

3.3 Statlig inkomstskatt

Statlig inkomstskatt betalas av personer som har en beskattningsbar förvärsinkomst överstigande en nedre skiktgräns. Statlig inkomstskatt tas ut med en skattesats på 20 procent på beskattningsbara förvärsinkomster som överstiger den nedre skiktgränsen, vilken 2018 är 455 300 kronor, men som inte överstiger den övre skiktgränsen. På beskattningsbara förvärsinkomster som överstiger den övre skiktgränsen, 662 300 kronor 2018, tas ytterligare 5 procent ut i statlig inkomstskatt. Skiktgränserna för beskattningsåret bestäms genom att föregående beskattningsårs skiktgränser räknas fram med förändringen i konsumentprisindex (KPI) från föregående år (juni till juni) uttryckt i procent plus 2 procentenheter. Skiktgränserna avrundas nedåt till helt hundratal. För att få motsvarande gränser i termer av fastställd förvärsinkomst, de s.k. brytpunkterna, måste hänsyn tas till grundavdraget och sjöinkomstavrdraget. Den nedre brytpunkten uppgår 2018 till 468 700 kronor och den övre till 675 700 kronor för den som är

²³ Begravningsavgiften uppgår till i genomsnitt 0,23 procentenheter 2017.

under 65 år och som har fullt grundavdrag men inget sjöinkomst-avdrag. Tabell 3.2 redovisar skiktgränser och brytpunkter för inkomståren 2014–2018.

Tabell 3.2 Skiktgränser (beskattningsbar inkomst) och brytpunkter (fastställd inkomst) för statlig inkomstskatt, i kronor

År	2014	2015	2016	2017	2018
Skiktgränser					
Nedre skiktgräns	420 800	430 200	430 200	438 900	455 300
Övre skiktgräns	602 600	616 100	625 800	638 500	662 300
Brytpunkter					
Nedre brytpunkt	433 900	443 300	443 200	452 100	468 700
Övre brytpunkt	615 700	629 200	638 800	651 700	675 700
Brytpunkter 65 år eller äldre (se anm.)					
Nedre brytpunkt	460 800	469 600	469 300	478 100	494 300
Övre brytpunkt	634 400	648 000	657 500	670 600	694 900

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

Statistik

I tabell 3.3 redovisas underlaget och intäkter från statlig inkomstskatt år 2014–2018. Underlaget är detsamma som för kommunal inkomstskatt och beräknas 2018 uppgå till 2261 miljarder kronor.

Tabell 3.3 Skatteunderlag och skatteintäkter från statlig inkomstskatt 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Beskattningsbar förvärsinkomst	1 893	1 989	2 087	2 187	2 261
Statlig inkomstskatt	47	51	56	59	61

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna. Statlig inkomstskatt tas ut på den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger den nedre skiktgränsen.

3.4 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre

Den beskattningsbara förvärsinkomsten utgörs av fastställd förvärsinkomst efter 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 i sin tur av konsumentprisindex (KPI) via prisbasbeloppet. Grundavdragets konstruktion för personer som vid årets ingång inte har fyllt 65 år redovisas i termer av prisbasbelopp och fastställd förvärvsinkomst i tabell 3.4. År 2018 uppgår prisbasbeloppet till 45 500 kronor.

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 2018. Notera att avrundningsregler medför att de formella gränserna inom de fastställda förvärvsinkomsterna i tabell 3.4 inte kan översättas direkt till krontalen i tabellen. Fastställd förvärvsinkomst avrundas nedåt till närmsta hundratal kronor och grundavdraget avrundas uppåt till närmsta hundratal kronor.

Tabell 3.5 Grundavdraget 2018 för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år

Fastställd förvärvsinkomst	Grundavdrag
– 45 000	19 300
45 100 – 123 700	19 300 upp till 35 000
123 800 – 141 500	35 100
141 600 – 358 500	35 100 ner till 13 400
358 600 –	13 400

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

Personer som vid årets ingång har fyllt 65 år får ett förhöjt grundavdrag. I budgetpropositionen för 2018 föreslås en ytterligare förstärkning av det förhöjda grundavdraget för äldre. Det sammanlagda förhöjda grundavdraget består utav ett tillägg (särskilt

belopp) och det vanliga grundavdraget. Tabell 3.6 visar de formella gränserna för 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 – 2,94 PBB	-0,162 PBB+0,332 FFI	0,608 PBB+0,332 FFI
2,94 PBB – 3,11 PBB	0,482 PBB+0,113 FFI	1,252 PBB+0,113 FFI
3,11 PBB – 4,45 PBB	0,171 PBB+0,213 FFI	1,252 PBB+0,113 FFI
4,45 PBB – 7,88 PBB	1,376 PBB-0,058 FFI	2,457 PBB-0,158 FFI
7,88 PBB – 9,15 PBB	2,164 PBB-0,158 FFI	2,457 PBB-0,158 FFI
9,15 PBB – 12,43 PBB	1,541 PBB-0,090 FFI	1,834 PBB-0,09 FFI
12,43 PBB –	0,422 PBB	0,715 PBB

Anm.: FFI=Fastställd förvärsinkomst, PBB=prisbasbelopp. Prisbasbelopp 2018: 45 500 kr. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2018 träder i kraft som föreslagits.

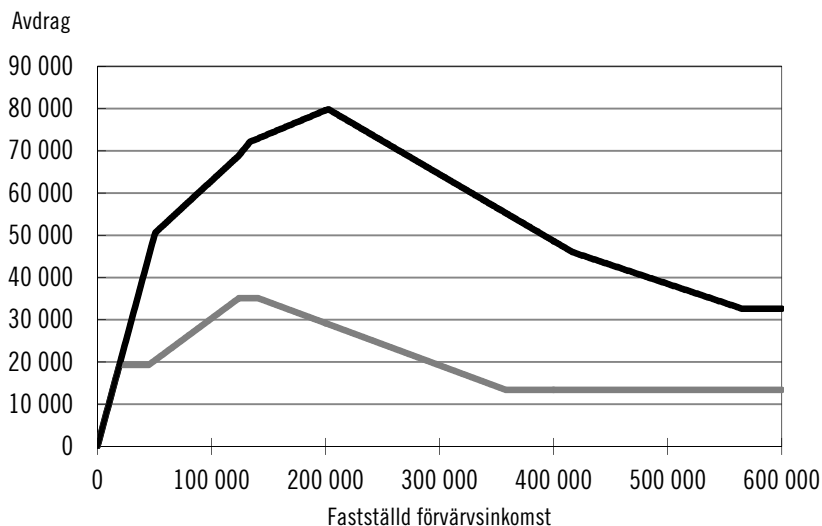
Tabell 3.7 Förhöjt grundavdrag 2018 för personer som fyllt 65 år vid årets ingång i kronor per år

Fastställd förvärsinkomst	Förhöjt grundavdrag
– 50 500	50 500
50 600 – 123 700	50 600 upp till 68 800
123 800 – 133 700	68 800 upp till 72 100
133 800 – 202 400	72 200 upp till 79 900
202 500– 416 300	79 800 ner till 46 100
416 400– 565 500	46 000 ner till 32 600
565 600–	32 600

Anm.: På grund av avrundningsregler kan inte de formella gränserna i tabell 3.6 översättas direkt till ovanstående kronor. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2018 träder i kraft som föreslagits.

2018 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 2018 års regler, kronor per år



3.5 Den allmänna pensionsavgiften

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.

Avgiften uppgår till 7 procent och tas ut på den del av summan av inkomsterna som inte överstiger 8,07 gånger inkomstbasbeloppet.²⁴ 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 2014–2018. Underlaget för den allmänna pensionsavgiften beräknas uppgå till 1 759 miljarder kronor 2018.

Tabell 3.8 Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Pensionsgrundande inkomst	1 485	1 548	1 618	1 697	1 759
Inbetalda allmänna pensionsavgifter	104	108	113	119	123

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

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.

²⁴ Pensionsgrundande inkomst upp till 7,5 inkomstbasbelopp ger rätt till pension. Då 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 62 500 kronor (prognos för 2018) ger detta en inkomstgräns på ca 504 000 kronor.

3.6 Skattereduktioner

Individens slutliga skatt reduceras genom olika skattereduktioner. Inkomstititeln direkta skatter på arbete inkluderar 2018 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. I budgetpropositionen för 2018 föreslås även en skattereduktion för personer med sjuk- och aktivitetsersättning. Vidare aviseras en skattereduktion för fackföreningsavgifter.

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 och skattereduktionerna för personer med sjuk- och aktivitetsersättning 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 2014–2018. Reduktionen för den allmänna pensionsavgiften och jobbskatteavdraget utgör de största kostnaderna följda av ROT-avdraget.

Tabell 3.9 Skattereduktioner under inkomstittel direkt skatt på arbete, 2014–2018

Offentligfinansiella kostnader i miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Allmän pensionsavgift	103,9	108,3	113,2	118,7	123,1
Jobbskatteavdrag	100,2	104,0	105,0	109,1	112,6
Sjuk- och aktivitetsersättning					0,5
ROT-avdrag	16,2	20,4	9,5	9,5	9,8
RUT-avdrag	3,0	3,3	3,2	4,8	5,2
Övriga skattereduktioner	0,5	0,6	0,3	0,3	1,6

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För 2018 inkluderas de i budgetpropositionen för 2018 föreslagna och aviserade åtgärderna. Posten övriga skattereduktioner inkluderar reduktionen för fastighetsavgift, sjöinkomst, gåvor till ideell verksamhet (t.om. 2015), mikroproduktion av förnybar el och den aviserade skattereduktionerna för fackföreningsavgifter.

3.6.1 Skattereduktion för arbetsinkomster – jobbskatteavdraget

En skattereduktion för arbetsinkomster, det s.k. jobbskatteavdraget, infördes 2007 och utökades därefter 2008, 2009, 2010 och 2014. Sedan 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 och föräldrapenning. 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 arbetsinkomsten²⁵, som ingår 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

²⁵ 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

Anta en fastställd förvärsinkomst på 200 000 kronor, varav 100 000 kronor utgörs av arbetsinkomst och 100 000 kronor av annan inkomst. Inkomsttagaren är under 65 år och bor i en kommun med en kommunal inkomstskattesats på 30 procent. Prisbasbeloppet för 2018 är 45 500 kronor. Grundavdraget för fastställd förvärsinkomst på 200 000 kronor uppgår till 29 200 kronor.

Då arbetsinkomsten på 100 000 kronor motsvarar ca 2,20 prisbasbelopp ($100\,000/45\,500$), beräknas jobbskatteavdraget utifrån andra raden i tabell 3.10.

Skattereduktionen beräknas då till 9 497 kronor [$= (0,91 * 45\,500 + 0,332 * (100\,000 - 0,91 * 45\,500) - 29\,200) * 0,30$].

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 skatten, på grund av andra skattereduktioner än jobbskatteavdraget, 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 (30 300 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 kro-

nor. För inkomster över 600 000 kronor trappas jobbskatteavdraget av med en avtrappningstakt på 3 procent.²⁶ 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	$0,2 \cdot AI$
100 001 – 300 000	$15\,000 + 0,05 \cdot AI$
300 001 – 600 000	30 000
600 001 – 1 600 000	$30\,000 - 0,03 \cdot (AI - 600\,000)$
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 [$=0,2 \cdot 100\,000$]. Jobbskatteavdraget är detsamma oavsett om personen har andra inkomster, t.ex. pensionsinkomster, utöver sin arbetsinkomst eller inte.

3.6.2 Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning

I budgetpropositionen för 2018 föreslår regeringen en skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning. Underlaget för skattereduktionen utgörs av sjukersättning och aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken som betalats ut under beskattningsåret och som ska tas upp till beskattning enligt

²⁶ Inkomstgränserna för jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång är nominellt fastställda och beror således inte på prisbasbeloppets utveckling.

inkomstskattelagen (1999:1229).²⁷ För den del av underlaget som inte överstiger 2,53 prisbasbelopp uppgår skattereduktionen till 4,5 procent av underlaget multiplicerat med skattesatsen för kommunal inkomstskatt. För den del av underlaget som överstiger 2,53 prisbasbelopp uppgår skattereduktionen till 2,5 procent av underlaget, multiplicerat med skattesatsen för kommunal inkomstskatt.

Exempel 3.3 Beräkning av skattereduktion för sjuk- och aktivitetsersättning

En person som har en ersättning på 100 000 kronor och en kommunalskattesats på 30 procent får en skattereduktion på 1 350 kronor [=100 000*0,045*0,30]. Om ersättningen istället är 200 000 kronor blir skattereduktionen 2 190 kronor [= (115 115*0,045 + (200 000 - 115 115)*0,025)*0,3, där 115 115 = 45 500*2,53 och 45 500 kronor är prisbasbeloppet 2018].

3.6.3 ROT- och RUT-avdrag

RUT-avdraget trädde i kraft 1 juli 2007 och omfattar hushållsarbete såsom rengöring, underhåll och tvätt.²⁸ 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.²⁹ ROT-avdraget kan innefatta den enskildes förälders bostad, givet att den 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.

²⁷ I vissa fall kan även utländsk ersättning som motsvarar sjukersättning och aktivitetsersättning medräknas i underlaget.

²⁸ Se prop. 2006/07:94.

²⁹ Se prop. 2008/09:178.

Beräkning av ROT- och RUT-avdraget

ROT-avdraget uppgår till 30 procent av arbetskostnaden vid anlåtande 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 till 50 procent av arbetskostnaden vid anlåtande 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 3.4 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 3.5 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].

3.6.4 Övriga skattereduktioner under inkomsttitel direkta skatter på arbete

Till övriga skattereduktioner under inkomsttitel direkta skatter på arbete (inkomsttitel 1100) hör kompensationen för den allmänna pensionsavgiften och skattereduktionerna för kommunal fastighetsavgift, sjöinkomst och mikroproduktion av förnybar el. Vidare ingår den i budgetpropositionen för 2018 aviserade skattereduktionen för fackföreningsavgifter. Reduktionen för den kommunala fastighetsavgiften beskrivs i avsnitt 4.1 och 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.

Det i budgetpropositionen för 2018 aviserade förslaget om en skattereduktion för fackföreningsavgifter innebär att en

skattereduktion om 25 procent ges för fackföreningsavgiften, givet att den inbetalda avgiften är minst 400 kronor under ett år.

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. Resor mellan bostad och arbetsplats ses som en privat levnadskostnad. En grundläggande princip inom inkomstbeskattningen är att avdrag inte ges för sådana kostnader.³⁰ Avsteg från denna princip görs dock för den del av utgiften som överstiger ett visst gränobelopp. År 2017 höjdes gränobeloppet från 10 000 till 11 000 kronor. Avsteget motiveras främst med att avdraget är av stor ekonomisk betydelse för många skattskyldiga och att ett visst samband finns med intäkternas förvärvande.³¹ 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 inkomstslaget tjänst finns även särskilda regler för avdrag rörande tjänsteresor med egen bil eller förmånsbil, ökade levnadskostnader vid tjänsteresor, ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m., hemresor, inställelseresor, arbetsresor, utgifter för utbildning vid omstrukturering m.m., skyddsutrustning och skyddskläder, förluster på grund av redovisningsskyldighet, egenavgifter samt hobbyverksamhet.

³⁰ Se 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

³¹ Se bl.a. prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 21.

Statistik

I tabell 3.12 visas yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt den beräknade offentligfinansiella kostnaden år 2014–2018.

Tabell 3.12 Yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt offentligfinansiell kostnad, 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats	13,7	14,3	14,9	14,4	14,9
Kostnad	5,6	5,8	6,1	5,9	6,1

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 avseende avdrag används mikrosimuleringsmodellen FASIT.

3.8 Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad direkt 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 arbetande

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.³²

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.³³ 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.

³² Se avsnitt 3.5 för detaljer om de olika brytpunkterna.

³³ Detta gäller dock inte för efterlevandepensionsavgiften och ålderspensionsavgiften.

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:
 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 de offentliga finanserna 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 trädde in på arbetsmarknaden. För de

fall uppgift om arbetsinkomst saknas sker en uppskattning bl.a. 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 2018 beräknas intäkterna från beskattningen av kapital, exklusive skatt på företagsvinster, uppgå till ca 126 miljarder kronor. Denna intäkt svarar för ca 6,0 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, och ca 11,5 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 dock inte skattesubjektet med skatteobjektet och skatten förväntas därmed övervältras på andra aktörer. Förändrad avkastningsskatt på exempelvis tjänstepensionskapital påverkar såväl kommunerna som ålderspensions-systemet via effekter på lönerna.

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna förutsätter generellt att de förändrade skatterna inte leder till beteendeförändringar. Detta gäller i grunden 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. Det kan därför under vissa omständigheter behövas tas hänsyn till vissa beteendeffekter för att få en bättre

uppskattning av den offentligfinansiella effekten när det gäller ändringar av kapitalinkomstbeskattning.

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 i inkomstslaget kapital med en proportionell skattesats om 30 procent. Den 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. Pensionsmedel och värdet i kapitalförsäkringar schablonbeskattas i stället med avkastningsskatt. Den schablonmässigt beräknade avkastningen på pensionsmedel och kapitalförsäkringar beskattas med 15 respektive 30 procent. Skattskyldigheten ligger normalt på en juridisk person, t.ex. ett försäkringsbolag. Avkastningsskatten behandlas i kapitel 4.4.

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, ger förlusten upphov till ett underskott av kapital uppgående till 70 procent av förlusten. 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.

En av de grundläggande utgångspunkterna vid utformningen av reglerna för beskattning av indirekt ägande genom 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 som lämnas 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 påförs den som äger fondandelar en schablonintäkt på 0,4 procent i ett syfte att öka neutraliteten mellan sparande i direktägda värdepapper och via fonder. 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. Beskattningen av investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder behandlas i kapitel 4.3

Sedan 2012 kan fysiska personer förvara bl.a. aktier och fondandelar på ett investeringssparkonto (ISK). Kapitalinkomster på tillgångar som förvaras på 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. I budgetpropositionen för 2018 aviserar regeringen att schablonintäkten fr.o.m. den 1 januari 2018 bör beräknas genom att kapitalunderlaget i stället multipliceras med statslåneräntan den 30 november året före beskattningsåret plus en procentenhet. Schablonintäkten ska dock beräknas till lägst 1,25 procent av kapitalunderlaget. Skattesatsen på schablonintäkten 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 i inkomstslaget kapital ges skattereduktion mot andra inkomster med 30 procent av underskottet i den mån det inte överstiger 100 000 kronor. Skattereduktionen är 21 procent av underskottet i den mån det överstiger 100 000 kronor.

Exempel 4.1 Beräkning av skattereduktion

Nettokapitalförluster är avdragsgilla i olika utsträckning beroende på skattebas. Den totala kapitalinkomstbasen 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 kronor ($0,3 \cdot 100\,000$). En nettokapitalförlust på 240 000 ger ett underskott på 168 000 ($0,7 \cdot 240\,000$) kronor och en skattereduktion på 30 000 upp till 100 000 och 14 280 för underskott överstigande 100 000. Totalt 44 280 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,7 \cdot 0,3 \cdot 68\,000$).

En kapitalförlust på försäljning av privatbostad är avdragsgill till 50 procent. En nettokapitalförlust på 143 000 kronor från försäljning av privatbostad innebär då ett underskott av kapital på 71 500 kronor ($0,5 \cdot 143\,000$) och utan andra avdrag en skattereduktion på 21 450 kronor ($0,3 \cdot 71\,500$). En nettokapitalförlust på 240 000 kronor ger ett underskott på 120 000 kronor och därmed en skattereduktion på 34 200 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,7 \cdot 0,3 \cdot 20\,000$).

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 ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,7 \cdot 0,3 \cdot 140\,000$).

Statistik

Nedanstående ruta ger en överblick över olika skattebaser i inkomstslaget kapital.

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.

Tabell 4.1 redovisar tillgängliga uppgifter om sammanlagda intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning. Uppgifterna kommer från Skatteverkets beskattningsutfall och Finansdepartementets prognoser.

Tabell 4.1 Intäkter från kapitalinkomstskatt och skattebasens sammansättning

Miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Överskott av kapital	233,4	293,2	303,6	292,7	292,4
Underskott av kapital	74,1	62,9	60,1	57,8	60,2
Skatt på positiva kapitalinkomster	69,3	87,2	90,1	86,9	86,8
Skattereduktion underskott av kapital	21,3	18,1	17,3	16,7	17,4
Nettoskatt på kapitalinkomster	48,0	69,1	72,8	70,3	69,4
Inkomstränta, utdelning etc.	85,9	94,5	114,2	118,6	122,2
Schablonintäkt på uppskovsbelopp	12,1	10,7	14,2	13,0	16,9
Positiv räntefördelning	6,3	6,5	6,7	6,9	7,0
Kapitalvinst	152,3	202,5	190,0	175,0	168,3
Uthyrning av privatbostad	1,4	1,5	1,8	1,9	1,9
Utgiftsränta m.m.	92,1	79,4	78,1	75,1	78,6
Kapitalförlust	5,0	4,7	5,0	5,0	5,0
Avdrag för förvaltningsutgifter ¹⁾	0,7	0,7	-	-	-
Negativ räntefördelning	0,6	0,3	0,3	0,3	0,3

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

¹⁾ 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.

Källa: Skatteverkets beskattningsutfall inkomstären 2014–2015.

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.³⁴ 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 bolagskatt 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. 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 sparutrymme som förs vidare till nästa beskattningsår. Årets gränsbelopp får antingen

³⁴ För en närmare beskrivning av fåmansföretag, delägare och vilka delägare som omfattas av 3:12-reglerna, se avsnitt 5.4.

bestämmas enligt den s.k. förenklingsregeln till ett belopp som fr.o.m. 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. Sedan 2014 ställs ett krav på en minsta ägarandel i företaget (fyra procent av kapitalet) som förutsättning för att delägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. 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. Vid beräkningen av gränsbelopp för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns 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 fåmans-

företag kan matchas med aktiva ägares inkomstdeklarationer. En beskrivning av databasen FRIDA ges i avsnitt 5.1. SCB har även delvis integrerat 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 onoterade delägarätter eller noterade delägarätter där investmentföretagets innehav motsvarar tio procent eller mer av rösterna i företaget och investmentföretagets innehavstid är minst ett år. 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. Schablonintäkten tas upp till beskattning som inkomst av kapital för fysiska personer och som 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 värdepappersfonders innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats vid årets utgång

Miljarder kronor, löpande priser

År	2013	2014	2015	2016
Investmentföretag	265,5	310,15	319,94	350,74
Värdepappersfonder	584,03	655,97	722,98	806,47

Källa: Statistiska centralbyrån

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 underlag.

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. Sedan 1 januari 2017 finns det ett golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. För

skatteunderlaget för pensionsmedel, som inte avser kapitalförsäkring eller avtal om tjänstepension som är jämförbart med kapitalförsäkring, är golvet 0,5 procent. För kapitalförsäkring ska 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. I budgetpropositionen för 2018 aviserar regeringen att kapitalunderlaget fr.o.m. 1 januari 2018 i stället bör multipliceras med statslåneräntan den 30 november året före beskattningsåret plus en procentenhet, dock lägst 1,25 procent. För pensionsförsäkringskapital beskattas detta skatteunderlag sedan med en skattesats på 15 procent. Skattesatsen är 30 procent för kapitalförsäkringar och tjänstepensioner som är jämförbara med kapitalförsäkringar.

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

Statistik

Det totala kapitalunderlaget uppskattas vid ingången av 2018 uppgå till 4 474 miljarder kronor. Av detta underlag beräknas pensionskapitalet svara för 4 082 miljarder kronor och kapitalförsäkringskapitalet för 392 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.

Den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret, dvs. 2017, prognostiseras till 0,50 procent. Sedan 1 januari 2017 finns ett golv för statslåneräntan vid beräkning av avkastningsskatten. I fallet med avkastningsskatten för pensionsmedel är golvet 0,5 procent. Intäkterna från avkastningsskatten beräknas uppgå till 4,35 miljarder kronor för inkomståret 2018. I tabell 4.3 redovisas skatteunderlag för avkastningsskatt och skatteintäkter avseende inkomståren 2014–2018.

Tabell 4.3 Underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter

Procent och miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016	2017*	2018*
Genomsnittlig statslåneränta året före beskattningsåret, procent	1,62	0,58	0,34	0,50	1,11
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 15 procent	59,64	53,95	20,56*	19,21	21,34
Underlag i mdkr för avkastningsskatt 30 procent	7,75	4,07	4,55*	3,58	6,87
Avkastningsskatteintäkter, mdkr	10,25	8,37	3,54*	3,04	4,35

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 leder till 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 övervältringsprofil 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 ¹⁾	-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), 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 övervältringen på vinster, löner och priser vid en ändring av avkastningsskatten följer den som används vid en förändring av arbetsgivaravgiften (se avsnitt 6.1).

Exempel 4.2 Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet

Anta att avkastningsskatten höjs med en procentenhet från år 2018. Vidare antas att den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret, dvs. 2017, uppgår till 0,50 procent. Pensionssparandet består av två delar, det privata pensionssparandet 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 ($=0,01 \cdot 0,005 \cdot 665$). 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.o.m. 2018. I tabell 4.5 redovisas effekterna avseende det privata pensionssparandet.

För tjänstepensionskapitalet, där basen uppskattningsvis uppgår till 2 658 mdkr (och bruttoeffekten därmed till 0,13 mdkr), uppkommer delvis andra effekter. Eftersom höjd avkastningsskatt antas leda till ökade premieinbetalningar ökar företagets 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 intäkter från bolagsskatten. 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

Miljarder kronor

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

Tabell 4.6 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – tjänstepensioner

Miljarder kronor

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

4.5 Investeringsparkonto

Investeringsparkonto 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 investeringsparkonton. Kreditinstitut och värde-

pappersbolag får tillhandahålla investeringssparkonton. Från och med den 1 januari 2018 föreslås även fondbolag och förvaltare av alternativa investeringsfonder få tillhandahålla investeringssparkonto där fondandelar och kontanta medel får förvaras.

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 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.³⁵ I budgetpropositionen för 2018 aviserar regeringen att schablonintäkten fr.o.m. den 1 januari 2018 bör beräknas genom att kapitalunderlaget i stället multipliceras med statslåneräntan plus en procentenhet. 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.

³⁵ Golvet för beräkningen gäller därmed ifall statslåneräntan den 30 november kalenderåret före beskattningsåret är lägre än 0,5 procent.

Statistik

Tabell 4.7 visar stocken av tillgångar som finns på investeringsparkontot och schablonintäkten för 2014-2016.

Tabell 4.7 Investeringssparkonto

Miljarder kronor

År	2014	2015	2016*
Schablonintäkt	5,47	3,95	7,64
Summa tillgångar	261,61	439,17	545,93

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

Källa: Finansdepartementet.

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.o.m. 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.o.m. 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 bostadshus³⁶ slopades 2008 och ersattes med en kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften är knuten till inkomstbasbeloppet och indexeras årligen med hänsyn till den allmänna inkomstutvecklingen.

Fastighetsavgiften beräknas 2018 uppgå till 7 812 kronor per småhus, dock inte högre än 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 337 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.³⁷ Takbeloppet avrundas nedåt till närmaste hela krontal. Indexeringen kan illustreras med ett exempel. Inkomstbasbeloppet har fastställts till 48 000 kronor för år 2008 och förväntas uppgå till 62 500 kronor för år 2018, vilket uttryckt med två decimaler motsvarar en procentuell förändring på 30,20 procent. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift för 2018 uppgår därmed till $6\,000 \cdot 1,3020 = 7\,812$ kronor för småhus, respektive $1\,027 \cdot 1,3020 = 1\,337$ kronor för lägenhet i flerbostadshus. För småhus på ofri grund uppgår takbeloppet till hälften av ordinarie belopp, dvs. 3 906 kronor 2018.

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.o.m. 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 reduk-

³⁶ 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.

³⁷ 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.

tionsregel ("spärrbeloppet") för personer som vid årets ingång fyllt 65 år eller som under året har fått sjuk- och aktivitetsersättning 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 2018 uppgår till 3 107 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 krontal. 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 industrienheter och elproduktionsenheter utom vindkraftverk och vattenkraftverk är skattesatsen 0,5 procent. För vindkraftverk är skattesatsen 0,2 procent. I enlighet med energiöverenskommelsen 2016 har riksdagen beslutat att fastighetsskatten på vattenkraftverk till 2020 stegvis ska sänkas 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 när-

mast före det år då ansökan om lagfart beviljats överstiger köpeskillingen. Vid in-teckning är skatten 2 procent av in-teckningsbeloppet för fast egendom och tomträtt. Dessutom beskattas in-teckning i luftfartyg med 1 procent, företagsin-teckning med 1 procent samt in-teckning i skepp med 0,4 procent. Intäkterna från stämpelskatten beräknas uppgå till 12,3 miljarder kronor år 2018.

Statistik

I tabell 4.8 sammanfattas avgiftssatser, skattesatser och skatteintäkter för de olika fastighetstyperna under perioden 2014–2018.

Tabell 4.8 Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter

Procent och miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016	2017	2018
Avgifts- och skattesatser					
Bostadshus					
Småhus ¹	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
Hyreshus (hyresrätter) ¹⁾	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30
Hyreshus (bostadsrätter) ¹⁾	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30
Kommersiella lokaler	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Industri- och elproduktionsenheter	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
Vindkraftverk	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
Vattenkraftverk ²⁾	2,80	2,80	2,80	2,20	1,60
Intäkter fastighetsavgift och skatt					
Bostadshus					
Småhus	13,96	14,29	14,61	14,96	16,30
Hyreshus (hyresrätter) ³⁾	1,65	1,70	1,74	1,77	1,81
Hyreshus (bostadsrätter) ³⁾	1,10	1,13	1,16	1,18	1,20
Kommersiella lokaler	7,57	7,56	7,67	7,79	7,91
Industri- och elproduktionsenheter	7,69	7,74	7,74	6,59	5,44

Anm.: * Uppgiften är en prognos.

¹⁾ 2018 uppgår den kommunala fastighetsavgiften till 7 812 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 337 kronor per lägenhet i flerbostadshus (bostadsdel i hyreshus), dock maximalt 0,3 procent av taxeringsvärdet.

²⁾ Skattesatsen för vattenkraftverk uppgick 2011–2016 till 2,8 procent av taxeringsvärdet. I enlighet med energiöverenskommelsen har riksdagen beslutat att skattesatsen för vattenkraftverk till 2020 stegvis ska sänkas till 0,5 procent av taxeringsvärdet. Från och med den 1 januari 2017 är skattesatsen 2,2 procent av taxeringsvärdet, fr.o.m. den 1 januari 2018 1,6 procent av taxeringsvärdet, fr.o.m. den 1 januari 2019 1,0 procent av taxeringsvärdet och fr.o.m. den 1 januari 2020 0,5 procent av taxeringsvärdet.

³⁾ Taxeringen av hyreshus är oberoende 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 konsumentprisindex (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.³⁸ 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.³⁹

³⁸ Eventuellt kan de skattemässiga underskotten stiga men dessa får betydelse först då inkomstskattemässiga överskott uppkommer.

³⁹ 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 2018 beräknas skatteintäkterna från juridiska personer uppgå till 190 miljarder kronor⁴⁰. Denna intäkt svarar för 9,1 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar 17,4 procent av statens skatteintäkter. Företagens taxerade inkomster varierar med konjunkturen, vilket leder till att skatteintäkterna från företagsvinster varierar och gör dem svåra att prognostisera.

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 5.1.⁴¹ 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, enkelt bolag och partrederi, koncerner, investmentföretag och värdepappers- och specialfonder, kvalifi-

⁴⁰ Avser samtliga skatter som redovisas i den årliga inkomstdeklarationen, dvs. statlig inkomstskatt (bolagsskatt), särskild löneskatt, avkastningsskatt och fastighetsskatt.

⁴¹ För en utförlig beskrivning av databasen FRIDA och variabelbeskrivning m.m. hänvisas till SCB:s skrift *Dokumentation av FRIDA, inkomståret 2015*.

cerad rederiverksamhet och internationell företagsbeskattning i avsnitt 5.10–5.15.

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 2005 omfattar FRIDA den totala populationen av företag. FRIDA bestod 2015 av ca 473 000 aktiebolag, ca 129 000 handelsbolag, ca 12 300 ekonomiska föreningar, inklusive bostadsrättsföreningar, och ca 802 000 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 på 22 procent. Ett visst utrymme för att skjuta upp beskattningen av vinster genom att bilda obeskattade reserver finns dock. Senareläggningen av beskatt-

ningen sker framför allt genom avsättning till periodiseringsfonder, vilka är räntebelagda, och genom överavskrivningar på anläggningstillgångar.⁴² 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 juni 2017 remitterades en promemoria med förslag om förändrad företagsbeskattning som ska förbättra neutraliteten mellan finansiering med eget och lånat kapital samt motverka skatteplanering med ränteavdrag. Förslagen innebär bl.a. att företagens ränteavdrag begränsas, samtidigt som bolagsskattesatsen sänks och ett primäravdrag införs som innebär ett ökat avdrag för värdeminskning avseende nya hyreshus. Förslagen kommer tidigast träda i kraft den 1 juli 2018. Eftersom förslagen endast är remitterade tas ingen vidare hänsyn till dessa i detta kapitel.

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 2014–2018. 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. Handels-

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

bolag och kommanditbolag är dock skattesubjekt vad gäller fastighetsskatt, fastighetsavgift, avkastningsskatt och särskild löneskatt. Särskild löneskatt betalas även av fysiska personer som bedriver passiv näringsverksamhet i enskild firma eller som delägare i handelsbolag.

Tabell 5.1 Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Inkomst av näringsverksamhet	462,0	568,4	542,3	584,2	627,5
Slutlig skatt	159,3	179,8	175,6	181,5	190,2
varav särskild löneskatt ¹⁾	31,0	34,2	35,8	37,6	39,2
varav avkastningsskatt	9,8	8,0	3,3	2,8	4,1
varav fastighetsskatt och fastighetsavgift	18,4	18,6	18,8	17,8	16,9
varav bolagsskatt ²⁾	96,5	119,6	114,1	122,9	129,6

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

¹⁾ Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.

²⁾ 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.

Källa: Skatteverkets beskattningsutfall för inkomstären 2014–2015 och Finansdepartementet.

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 med egen rättskapacitet, vilket innebär att det kan förvärva rättigheter och ta på 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, kan det om vissa ytterligare förutsättningar är uppfyllda vara ett fåmansföretag. Ägaren eller ägarna har i de fallen mer direkt inflytande över bolagets handlande, vilket kan ge upphov till skattefördelar.⁴³

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 s.k. aktiefällan. Likaså får kapitalförluster på fastigheter bara dras av mot kapitalvinster på fastigheter, den s.k. 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

⁴³ Se vidare avsnitt 5.4 Fåmansföretag.

(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 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. Sedan 2017 får företag som måste följa solvens- eller kapitaltäckningsregler inte dra av räntekostnader för efterställda lån om det rör sig om lån som får ingå i kapitaltäckningen. Sedan 2013 finns det avdragsbegränsningar för räntor på 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.⁴⁴ 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 företagens bokslut, dvs. företaget kan maximalt ha sex stycken periodiseringsfonder vid ett och samma tillfälle. Medel avsatta till periodiseringsfond är räntebelagda. I praktiken innebär detta att aktiebolag påförs en schablonintäkt, motsvarande 72 procent av statslåneräntan, som multipliceras med den totala stocken av avsättningar i fonderna. Värdering av varulager liksom pågående

⁴⁴ Täckdiken och skogsvägar skrivs dock av med tio procent per år.

arbete ska som huvudregel följa den redovisning som gjorts i räkenskaperna.⁴⁵

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.⁴⁶

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.

⁴⁵ 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 infördes 1 januari 2017 ett golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. När det gäller avsättningar till periodiseringsfonderna är golvet 0,5 procent.

⁴⁶ För ytterligare information om pensioner, se kapitel 4, avsnittet om avkastningsskatt.

Tabell 5.2 Inkomst av näringsverksamhet och betald skatt för aktiebolag 2012–2015

Miljarder kronor, löpande priser

År	2012	2013	2014	2015
Inkomst av näringsverksamhet	330,7	323,0	355,3	491,5
Slutlig skatt	120,6	120,1	123,2	141,3
varav särskild löneskatt ¹⁾	22,0	20,9	20,1	19,9
varav avkastningsskatt	4,2	2,1	2,2	6,2
varav fastighetsskatt	11,6	13,8	13,8	11,3
varav bolagsskatt ²⁾	82,7	83,2	87,0	103,9

¹⁾ Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.²⁾ Bolagsskatten sänktes 2013 från 26,3 procent till 22,0 procent.

Källa: FRIDA.

Beräkningskonventioner

Beskattningen av bolagsinkomster kan i princip förändras på två sätt: genom att skattebasen förändras eller genom att skattesatsen ändras.

Effekter av en förändrad skattesats eller -bas analyseras genom mikrobaserade beräkningar i FRIDA

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 statistiska beräkningar som görs tas inte heller hänsyn till hur företagens 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 (se även avsnitt 1.3).

Exempel 5.1 Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet

Bolagsskatten sänks med en procentenhet fr.o.m. inkomståret 2018.

Makrobaserad statistisk beräkning av bruttoeffekten: Den prognostiserade skattebasen är 615 mdkr för 2018. Bortsett från effekten för bolag med brutna räkenskapsår och statligt ägda bolag kommer en bolagsskattesänkning med en procentenhet att minska bolagsskatteintäkterna för införandeåret med 6,15 mdkr ($=0,01 \cdot 6,15$). Beräkningen justeras sedan för bolag med brutna räkenskapsår och eventuella effekter på periodiseringsfonderna. 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 2018 dessa bolag endast att få del av bolagsskattesänkningen under det andra halvåret. Det betyder att tappet i skatteintäkter reduceras med 0,77 mdkr ($=0,25 \cdot 0,5 \cdot 0,01 \cdot 615$ mdkr). Sammanfattningsvis minskar bolagsskatteintäkterna därmed med 5,38 mdkr ($6,15 - 0,77$ mdkr) 2018. 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 1,32 procent för 2018. Intäktsförskjutningen kommer därmed att minska den varaktiga kostnaden med 0,01 mdkr ($=0,77 \cdot 0,0132$). Den varaktiga offentligfinansiella kostnaden blir då 6,14 mdkr. Slutligen justeras beräkningarna för uppskattad avräknad utländsk skatt samt statligt ägda bolags andel av bolagsskattebetalningarna. Denna andel kan skilja sig över tid, bl.a. 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

Miljarder kronor

Bruttoeffekt				-5,38
Nettoeffekt, år	2018	2019	2020	Varaktig
Offentligfinansiell nettoeffekt	-5,38	-6,15	-6,15	-6,14

5.4 Fåmansföretag

Som fåmansföretag räknas aktiebolag eller ekonomiska föreningar⁴⁷ 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. En mer detaljerad beskrivning av dessa regler återfinns i avsnitt 4.2. Vid tillämpning av 3:12-reglerna gäller att om flera delägare som själva eller genom någon närstående är, eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit, verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska de anses som en enda delägare.

Beräkningskonventioner

Generellt utformade konventioner för beräkning av offentligfinansiella 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

⁴⁷ Ekonomiska föreningar behandlas närmare i avsnitt 5.6.

kan matchas med aktiva ägares personliga deklamationer. En beskrivning av databasen FRIDA ges i avsnitt 5.1. SCB har delvis integrerat 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 (τ) kan förväntas leda till betydande beteendeförändringar som på sikt påverkar bolagsskattebasen. Till exempel kan en lägre τ leda till att bolagens investeringar blir fler när avkastningskravet före skatt sänks. Dessa beteendeförändringar, eller s.k. 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 τ , men metoden är även applicerbar för en bolagsskattehöjning. Metoden bygger på De Mooij och Ederveen (2008)⁴⁸ 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

⁴⁸ 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.

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 prissättningen av koncerninterna transaktioner skatteplanera och därmed minimera sina skattekostnader. Skillnader i τ länder emellan 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 ca 0,8 procent.

Baserat på en studie från ITPS (2007)⁴⁹ 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 τ , att basen ökar med 0,4 procent ($=1*0,8*0,5$).

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 lånefinansiering av investeringar. En lägre bolagsskatt sänker värdet av avdragsgilla kostnader (ränta i detta fall) och därmed belåningen och 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).⁵⁰ En procentenhet lägre τ minskar därmed skuldkvoten med 0,3 procent. Effekten av en lägre skuldkvot på bolagens skattebetalningar beror bl.a. på ränteläget. Givet vissa antaganden (se

⁴⁹ ITPS, Institutet för tillväxtpolitiska studier, "Strukturstudie av näringslivet i Sverige 2004", S2007:001.

⁵⁰ De Mooij, Ruud & Ederveen, S, 2008.

fotnot) om det långsiktiga ränteläget, bedöms en 0,3 procent lägre skuldkvot öka bolagsskattebasen med ca 0,16 procent.⁵¹

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 avskrivningar och finansieringskostnader. Effekten av τ 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 avskrivningar. 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).⁵²

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.

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 τ (givet en bolagsskattesats på 22 procent) ger en sänkning av EMTR med 0,67 procentenheter, från 14,47 till 13,80 procent.⁵³ Det skulle innebära att investeringarna ökar med ca 0,65 procent

⁵¹ 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 $r_2 = 0,03$.

⁵² 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.

⁵³ Metoden bygger på Devereux, M.P., och Griffith, R, "Evaluating Tax Policy for Location Decisions", *International Tax and Public Finance*, 10, 107–126, 2003.

($=0,67 \cdot 0,98$). I enlighet med de Mooij och Ederveen (2008), görs det förenklande antagandet att 50 procent av investeringarna reagerar på marginella skatteincitament.⁵⁴ Effekten på bolagsskattebasen av en sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet blir därmed 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. EATR kan tolkas som nuvärdet av skatterna i ett projekt delat med nuvärdet av vinsterna i projektet i avsaknad av skatter. En sänkning av bolagsskattesatsen med en procentenhet beräknas leda till att EATR minskar med 0,87 procent.⁵⁵

Semielasticiteten av en sänkning av EATR på antalet utländska etableringar beräknas till -3,2.⁵⁶ 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.

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

⁵⁴ Mindre konkurrensutsatta investeringar, som t.ex. monopol, är mindre känsliga för skatteincitament.

⁵⁵ Beräkningarna bygger på Devereux, M.P., och Griffith, R, 2003.

⁵⁶ 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.

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
Summa		1,59

Exempel på beräkning av självfinansieringsgrad

Utifrån dessa semielasticiteter kan självfinansieringsgraden för en förändring av τ med en procentenhet beräknas: Den prognostiserade skattebasen är 615 miljarder kronor för 2018. I detta exempel antas att bolagsskattesatsen 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 6,3 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 3,15 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 1,92 miljarder kronor ($=3,15 \cdot 0,21 + 3,15 \cdot 0,4$).

Om effekterna från vinsttransfereringar och ökad soliditet i företagen läggs till ($0,40+0,16$ procent), medför det ytterligare 0,73 miljarder kronor ($=615 \cdot 0,0056 \cdot 0,21$) i ökade skatteintäkter. Den totala dynamiska effekten från ett offentligfinansiellt perspektiv blir därmed ca 2,65 miljarder kronor ($=0,73+1,92$).

Den statiska effekten av en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet är 6,15 miljarder kronor ($=0,01 \cdot 615$). Självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning blir då 43 procent ($=2,65/6,15$).

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.⁵⁷

5.6 Ekonomiska föreningar

Civilrättsliga regler

För att en ekonomisk förening ska föreligga, krävs 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 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.

⁵⁷ 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.

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) 2012–2014

Miljarder kronor, löpande priser

År	2012	2013	2014	2015
Inkomst av näringsverksamhet	0,8	0,9	0,9	1,1
Slutlig skatt	0,5	0,5	0,5	0,6

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 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.o.m. 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 2012–2015

Miljarder kronor, löpande priser

År	2012	2013	2014	2015
Inkomst av näringsverksamhet	0,1	0,1	0,1	0,1
Slutlig skatt	0,2	0,2	0,1	0,3

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 s.k. 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 förmögenhetssamband. 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.⁵⁸ En näringsverksamhet är aktiv om den skattskyldige har arbetat i inte oväsentlig 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.⁵⁹

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

⁵⁸ Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utanför EES räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

⁵⁹ I fråga om nystartad aktiv näringsverksamhet får underskott dras av som allmänt avdrag i maximalt 5 år fr.o.m. startåret med upp till 100 000 kronor per år.

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 (som huvudregel 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. Sedan 1 januari 2017 finns ett golv på 0,5 procent för statslåneräntan för beräkningen av negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning. 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 gränsbeloppet 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 finns sedan 1 januari 2017 ett golv på 0 procent för statslåneräntan. 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. Vinster 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). En avsättning får inte heller medföra underskott i näringsverksamheten. 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 2012–2015

Miljarder kronor, löpande priser

År	2012	2013	2014	2015
Positiv räntefördelning	5,4	5,0	5,6	5,8
Negativ räntefördelning	0,4	0,4	0,5	0,3
Avsättning till expansionsfond	1,8	1,7	1,6	1,5
Återföring från expansionsfond	1,4	1,4	1,6	1,5
Nettoavsättning till expansionsfond	0,4	0,3	0,0	0,0
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	11,3	10,5	10,4	10,6
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	41,2	35,5	36,7	38,2

Källa: FRIDA.

Tabell 5.7 visar att den positiva räntefördelningen för enskilda näringsidkare 2015 uppgick till 5,8 miljarder kronor, medan avsättningar till expansionsfonder uppgick till 1,5 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 2018. 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 18 734 mnkr (Källa: Skatteverket⁶⁰). Det antas att expansionsfondsskatten sänks från 22 procent till 21 procent. Fond-

⁶⁰<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/statistikochhistorik/skattpaforetag.4.3152d9ac158968eb8fd1c90.html>

medlen beskattas som inkomst av näringsverksamhet då de tas ur fonden, varför avsättningarna till expansionsfonden utgör en räntefri skattekredit som staten ger till de som använder expansionsfonden. När expansionsfondsskatten sänks blir skattekrediten 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 187 mnkr ($=0,01 \cdot 18\,734$ mnkr), motsvarande 1,0 procent av avsättningarna. För att sänka expansionsfondsskatten används följande förfarande: År 2018, då expansionsfondsskatten sänks, anses de inestående avsättningarna i expansionsfonden vara återförda till den gamla skattesatsen (22 procent) och åter avsatta till den nya skattesatsen (21 procent). Detta ger en engångseffekt år 2018, då de som använder sig av expansionsfonden får ett tillgodohavande på skattekontot motsvarande 1,0 procent av avsättningarna. Engångseffekten 2018 uppgår till 187 mnkr ($=0,01 \cdot 18\,738$ mnkr). Utöver detta ökar den räntefria skatte-krediten med ett motsvarande belopp. Vid en nominell räntenivå på 1,32 procent för en tioårig statsobligation är kostnaden för den ökade upplåningen 2,46 mnkr ($=0,0132 \cdot 187$ mnkr). Sammanlagt leder detta till en nettoeffekt på 189,46 mnkr (år 2018 $(187+2,46)$ mnkr) och 2,46 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

Miljoner kronor

Bruttoeffekt				-189,46
Nettoeffekt, år	2018	2019	2020	Varaktig
Offentligfinansiell nettoeffekt	-189,46	-2,46	-2,46	-2,46

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 fördelningsutrymme 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 delägars 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 avsätt-

ning 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. Sedan den 1 januari 2017 finns ett golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. För beräkningen av negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning ska statslåneräntan som lägst anses vara 0,5 procent. För beräkningen av positivt fördelningsbelopp vid räntefördelning är golvet 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 med

avdrag för 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 2012–2015

Miljarder kronor, löpande priser

År	2012	2013	2014	2015
Positiv räntefördelning	0,6	0,6	0,6	0,6
Negativ räntefördelning	0,1	0,1	0,1	0,0
Avsättning till expansionsfond	0,2	0,2	0,2	0,2
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	1,8	1,7	1,6	1,5
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	6,1	5,9	5,8	5,7

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 beräknings-

konventionerna 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.

Det finns 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.

Det finns 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 likställs vid inkomstbeskattningen med ett aktiebolag. Delägare i europabolag behandlas vid inkomstbeskattningen 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 i stället 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 i regel inkomst av näringsverksamhet och inkomstberäkningen följer de regler som allmänt gäller för detta inkomstslag. Inkomst från enkla bolag och partrederier 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 företagens 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 skattesubjekt.

Civilrättsliga regler

En koncern består av en 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 resultatutjämnning 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 välfördelat 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 (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

ingång⁶¹. 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 som inkomst av näringsverksamhet för juridiska personer.

Beräkningskonventioner

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

5.14 Kvalificerad rederiverksamhet

Företag som bedriver s.k. kvalificerad rederiverksamhet och är godkända för tonnagebeskattning beskattas utifrån en schablonmässigt beräknad inkomst. Inkomsten baseras på fartygens nettodräktighet och beskattas med den gällande skattesatsen. Kvalificerad rederiverksamhet är bl.a. transport av gods eller passagerare till sjöss med fartyg som har en bruttodräktighet om minst 100, har sin strategiska och ekonomiska ledning i Sverige och huvudsakligen används i internationell fart eller i inrikes fart i ett annat land. För att rederiverksamheten ska anses vara kvalificerad krävs vidare bl.a. att minst 20 procent av sådana fartygs sammanlagda bruttodräktighet hänförs till fartyg som är registrerade i ett register inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Företag som vill att rederiverksamheten ska tonnagebeskattas i stället för att beskattas konventionellt ska ansöka om godkännande för tonnage-

⁶¹ I underlaget för schablonintäkt ska inte räknas in bl.a. (1) onoterade delägarätter och (2) noterade delägarätter där investmentföretagets innehav motsvarar tio procent eller mer av rösterna i företaget och investmentföretagets innehavstid är minst ett år.

beskattning i förväg. Ett godkännande för tonnagesbeskattning gäller tills vidare. Företag kan som huvudregel lämna systemet tidigast efter tio beskattningsår.

Bestämmelserna om ett svenskt tonnagesbeskattningssystem trädde i kraft den 20 oktober 2016 och tillämpades första gången för beskattningsår som började efter den 31 december 2016.

Beräkningskonventioner

För närvarande saknas generellt utformade konventioner för beräkning av offentligfinansiella effekter vid regelförändringar inom detta område. I dagsläget är två företag godkända för tonnagesbeskattning (augusti 2017).

5.15 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 filial⁶² beskattas filialinkomsterna i Sverige som en del av det svenska företags 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.

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.

En utländsk juridisk person är skattskyldig för inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige. Svenska dotterbolag till en utländsk juridisk person beskattas som övriga svenska aktiebolag. Eventuellt kan kupongskatt (30 procent)⁶³ tas ut på utdelningen från det svenska dotterbolaget till sin utländska ägare. Ett handelsbolag med verksamhet i Sverige har normalt ett fast driftställe här. Handelsbolag är inte skattesubjekt vad gäller inkomstskatt, i stället beskattas delägarna för sina andelar i handelsbolagets resultat.

Beräkningskonventioner

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

⁶² En utländsk filial innebär att företaget inte bildar ett självständigt rättssubjekt i utlandet, vilket enligt svenska skatteregler faller utanför den svenska beskattningsrätten.

⁶³ 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 2018 beräknas intäkterna från dessa uppgå till ca 620 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.⁶⁴

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

⁶⁴ 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 s.k. 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 2018 redovisas i tabell 6.1.

Tabell 6.1 Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2018

Procent

Socialavgifter och allmän löneavgift	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter
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
Summa socialavgifter och allmän löneavgift	31,42	28,97

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). Arbetsgivare i detta område tillåts göra en nedsättning av arbetsgivaravgifterna med tio procentenheter, sammanlagt 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.

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 inte har fyllt 65 år. Avdraget får inte medföra att arbetsgivaravgifterna understiger ålderspensionsavgiften om 10,21 procent.⁶⁵

Från och med 1 januari 2017 får enskilda näringsidkare sätta ned arbetsgivaravgiften till enbart ålderspensionsavgiften under de 12 första månaderna för sin först anställda person (det s.k. växastödet). I budgetpropositionen för 2018 föreslås detta stöd utvidgas till att omfatta även aktiebolag som inte har någon anställd (eller endast har en anställd som också är delägare) samt till handelsbolag utan anställda och med högst två andelsägare. Ned-

⁶⁵ 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. Efter införandet förändrades nedsättningen för unga både vad gäller vilka den omfattade samt nedsättningens storlek. Den 1 juni 2016 slopades nedsättningen helt. Se prop. 2008/2009:1, prop. 2014/15:50 samt prop. 2014/15:99 för de olika förändringarna.

sättningen gäller den del av ersättningen till den anställde som inte överstiger 25 000 kronor per månad. Vidare ska anställningen omfatta minst tre månader och en arbetstid på minst 20 timmar per vecka. Det utvidgade växa-stödet föreslås, liksom det befintliga stödet, 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. Utöver ålderspensionsavgifter betalas sedan 2016 även en särskild löneskatt på 6,15 procent.

På lön och annan ersättning till dem som är födda 1937 eller tidigare betalas endast den särskilda löneskatten på 6,15 procent, eftersom deras inkomster inte är pensionsgrundande.

Statistik

Tabell 6.2 redovisar avgiftssatser, underlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2014–2018. Underlaget för arbetsgivaravgifter för 2018 beräknas uppgå till 1 785 miljarder kronor och motsvarar den totala lönesumman i ekonomin. Nedsättningarna beräknas uppgå till 3,9 miljarder kronor och intäkterna till 561 miljarder kronor.

Tabell 6.2 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser, om annat inte anges					
År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Avgiftssats (%)	31,42	31,42	31,42	31,42	31,42
Avgiftsunderlag	1 490	1 555	1 630	1 711	1 785
Intäkter efter nedsättningar	448	475	512	540	561
Summa nedsättningar*	23,1	17,1	3,7	1,7	3,9
Växa-stödet	0	0	0	0,5	2,7
Regional nedsättning	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Nedsättning för FoU	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6
Nedsättning för unga	22,1	16,1	2,6	0,0	0,0

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Notera att nedsättningarna är uppskattningar för samtliga år. För 2018 inkluderas de i budgetpropositionen för 2018 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 konsumentprisindex, 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 övervälringsprofil (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 bl.a. 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 övervälringsprofilen (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. Övervälringsprofilen 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 på grund av ändrade kommunalskatteintäkter och sänkta lönekostnader.⁶⁶ I exempel 6.1 nedan blir den offentligfinansiella nettokostnaden för en sänkning av arbetsgivaravgifterna med en procentenhet 14,96 miljarder kronor. Om kommunerna och myndigheterna i stället skulle antas spara resultatförbättringen skulle den totala nettokostnaden bli 10,23 miljarder kronor. För att en förändring i socialavgifterna ska kunna genomföras med den lägre offentligfinansiella effekten krävs att de generella statsbidragen och

⁶⁶ Den beräknade offentligfinansiella effekten påverkas inte av om man antar att kommunerna anpassar kommunalskattesatsen i stället för konsumtionsutgifterna.

myndighetsanslagen justeras med motsvarande belopp som förändringen 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 2018 förväntas den offentliga sektorns andel av lönesumman uppgå till 26,5 procent. Kommunerna och landstingen svarar för 20,6 procent och staten för 5,9 procent. Resterande del av lönesumman, 73,5 procent, står den privata sektorn för. Exempel 6.1 illustrerar beräkningskonventionen för en förändring av den allmänna löneavgiften med en procentenhet 2018 när ingen övervältring antas ske. Exempel 6.2 visar effektberäkningen av samma ändring med den övervältringsprofil på löner och priser som beskrivs ovan.

Exempel 6.1 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – utan övervältring

Underlaget för arbetsgivaravgifterna uppgår till 1 785 mdkr. Bruttoeffekten av avgiftssänkningen är därmed -17,85 mdkr ($= -0,01 \cdot 1\,785$). 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 2,89 mdkr ($= 0,22 \cdot 17,85 \cdot 0,735$). En annan indirekt effekt är att den offentliga sektorns lönekostnader minskar med 4,73 mdkr ($= 17,85 \cdot 0,265$). 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 -14,96 mdkr ($= -17,85 + 2,89$). I tabell 6.3 redovisas exemplet utan övervältring på löner och priser, inklusive fördelningen på olika sektorer och på olika inkomstitlar i statens budget.

Tabell 6.3 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – utan övervältring

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				
				-17,85
Nettoeffekt, År	2018	2019	2020	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	3,68	3,68	3,68	3,68
Kommunal konsumtion	-3,68	-3,68	-3,68	-3,68
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-14,96	-14,96	-14,96	-14,96
Allmän löneavgift	-17,85	-17,85	-17,85	-17,85
Skatt på företagsvinster	2,89	2,89	2,89	2,89
<i>Summa intäkter</i>	<i>-14,96</i>	<i>-14,96</i>	<i>-14,96</i>	<i>-14,96</i>
Lönekostnad	1,05	1,05	1,05	1,05
Myndigheternas konsumtion	-1,05	-1,05	-1,05	-1,05
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-14,96	-14,96	-14,96	-14,96

Exempel 6.2 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – med övervältring

I exempel 6.1 redogörs för effekterna på de offentliga finanserna vid antagandet om att ingen övervältring sker på löner och priser. Om övervältring i stället antas följa den tidigare beskrivna övervältringsprofilen leder avgiftssänkningen till att lönesumman ökar med 6,84 mdkr ($=17,85 \cdot 0,5/1,3042$).

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 2,36 mdkr. Även intäkterna från fysiska personers statliga inkomstskatt ökar med 0,26 mdkr. Att ökningen för den statliga inkomstskatten är så liten beror på att de statliga skattereduktionerna, jobbskatteavdrag och skattereduktion för allmän pensionsavgift, också ökar. Intäkterna från avgifterna i arbetsgivaravgifterna ökar med 0,80 mdkr (exklusive allmän löneavgift), och kostnaderna i de statliga trygghetssystemen ökar med 0,31 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 2018 beräknas till 0,72 mdkr. Den ökade lönesumman innebär dessutom att den offentliga sektorns lönekostnader blir högre än fallet då ingen övervältring på lönerna antas; den minskar med 2,37 mdkr i stället för med 4,73 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. Bolagsskatten ökar därför med 0,72 mdkr ($0,22 \cdot 0,733 \cdot 0,25 \cdot 17,04$) i stället för med 2,89 mdkr.

Även i fallet med övervältring 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 -15,00 mdkr 2018.

På lång sikt antas att hela avgiftssänkningen övervältras på lönerna, vilket innebär att lönesumman ökar med 13,69 mdkr ($=17,85/1,3042$) till 1 799 mdkr. 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 -14,70 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 6.4 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – med övervältring enligt profil

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				
				-17,85
Nettoeffekt, År	2018	2019	2020	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt	2,36	3,54	4,13	5,42
<i>Summa intäkter</i>	<i>2,36</i>	<i>3,54</i>	<i>4,13</i>	<i>5,42</i>
Lönekostnad	1,84	0,92	0,46	0,00
Kommunal konsumtion	-4,20	-4,46	-4,59	-5,42
<i>Summa kostnader</i>	<i>-2,36</i>	<i>-3,54</i>	<i>-4,13</i>	<i>-5,42</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,72	1,08	1,27	0,18
Ålderspensionsavgift	0,48	0,72	0,84	0,96
Allmän pensionsavgift	0,24	0,36	0,43	0,49
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,72</i>	<i>1,08</i>	<i>1,27</i>	<i>1,45</i>
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	-1,26
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-1,26</i>
C. Staten	-15,72	-15,37	-15,20	-14,88
Direkta skatter på arbete	0,26	0,39	0,46	0,67
Indirekta skatter på arbete				
Ålderspensionsavgift	0,08	0,12	0,13	0,15
Sjukförsäkringsavgift	0,30	0,45	0,52	0,60
Arbetskadavgift	0,01	0,02	0,02	0,03
Arbetsmarknadsavgift	0,18	0,27	0,32	0,36
Efterlevandepensionsavgift	0,05	0,07	0,08	0,10
Föräldraförsäkringsavgift	0,18	0,27	0,31	0,36
Allmän löneavgift	-17,18	-16,85	-16,69	-16,52
Skatt på företagsvinster	0,72	0,36	0,18	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-15,41</i>	<i>-14,91</i>	<i>-14,66</i>	<i>-14,26</i>
Ek. trygghet vid sjukdom, handikapp	-0,15	-0,22	-0,26	-0,30
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,11	-0,16	-0,19	-0,21
Ek. trygghet vid arbetslöshet	-0,05	-0,08	-0,09	-0,11
Lönekostnad	0,53	0,26	0,13	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,53	-0,26	-0,13	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,31</i>	<i>-0,47</i>	<i>-0,54</i>	<i>-0,62</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-15,00	-14,29	-13,94	-14,70

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.⁶⁷ 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.

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 medförde att sjukförsäkringsavgiften sänktes med 0,74 procentenheter, dels infördes en nedsättning av egenavgifterna för näringsidkare och delägare av handelsbolag. Som förutsättning för nedsättningen gäller att avgiftsunderlaget överstiger 40 000 kronor och att den avgiftsskyldige vid årets ingång inte har fyllt 65 år. Nedsättningen uppgår numera till 7,5 procentenheter, dock högst 15 000 kronor per år.

I likhet med vad som gäller för anställda, betalar enskilda näringsidkare med aktiv näringsverksamhet som vid årets ingång har fyllt 65 år och är födda 1938 eller senare endast ålderspensionsavgiften i egenavgifterna samt den särskilda löneskatten på

⁶⁷ 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. Efter införandet förändrades nedsättningen för unga både vad gäller vilka den omfattar samt nedsättningens storlek. Den 1 juni 2016 slopades nedsättningen helt. Se prop. 2008/2009:1, prop. 2014/15:50 samt prop. 2014/15:99 för de olika förändringarna.

6,15 procent. Personer som är födda 1937 eller tidigare betalar inga egenavgifter utan endast den särskilda löneskatten på 6,15 procent.

Statistik

I tabell 6.5 redovisas inbetalda egenavgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2014–2018. Avgiftsunderlaget för 2018 beräknas uppgå till 41,7 miljarder kronor, nedsättningarna till 2,2 miljarder kronor och intäkterna efter nedsättningarna till 10,6 miljarder kronor.

Tabell 6.5 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser, om annat inte anges

År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Avgiftssats (%)	28,97	28,97	28,97	28,97	28,97
Avgiftsunderlag	37,9	38,6	38,5	39,9	41,7
Intäkter efter nedsättningar	9,6	9,8	9,8	10,2	10,6
Summa nedsättningar	2,0	2,0	2,0	2,1	2,2
Generell nedsättning	1,9	1,9	1,9	2,0	2,1
Varav nedsättning för unga	0,2	0,4	0,1	0,0	0,0
Regional nedsättning	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1

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

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 6.3 illustrerar beräkningskonventionen med exemplet att den allmänna löneavgiften sänks med en procentenhet 2018.

Exempel 6.3 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Beräkningsunderlaget för den allmänna löneavgiften i aktiv enskild näringsverksamhet och hos aktiva delägare i handelsbolag uppskattas för 2018 till 41,74 mdkr. Detta ger en bruttoeffekt på -0,42 mdkr ($= -0,01 * 41,74$).

För att beräkna nettoeffekten noterar vi att sänkningen leder till att inkomst av näringsverksamhet ökar med 0,42 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 ($= 0,30 * 0,42$) vid en kapitalinkomstskatt på 30 procent.

På kort sikt innebär dock den antagna övervältringsprofilen att näringsinkomsterna endast ökar med 2/3 av bruttoeffekten. Detta ger en effekt på kapitalinkomstskatterna på 0,08 mdkr ($= 2/3 * 0,30 * 0,42$). Nettoeffekten 2018–2020 uppgår därmed till -0,33 mdkr och den varaktiga effekten till -0,29 mdkr. Exemplet redovisas i tabell 6.6.

Tabell 6.6 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				
-0,42				
Nettoeffekt, År	2018	2019	2020	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-0,33	-0,33	-0,33	-0,29
Allmän löneavgift	-0,42	-0,42	-0,42	-0,42
Skatt på kapital	0,08	0,08	0,08	0,13
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,29</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-0,33	-0,33	-0,33	-0,29

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 2014–2018. Beräkningsunderlaget för den särskilda löneskatten för juridiska personer utgörs i huvudsak av avsättningar till tjänstepensioner och omfattar såväl fonderade avsättningar som direktutbetalad pension, varav de fonderade avsättningarna står för drygt hälften.

Tabell 6.7 Skattebaser och intäkter för särskild löneskatt 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016*	2017*	2018*
Underlag, skattesats 24,26 %	153	166	172	181	189
Juridiska personer	149	163	169	178	186
Fysiska personer	3,2	3,2	2,7	2,9	3,0
Underlag, skattesats 6,15 %			43,9	45,9	47,4
Lön och annan ersättning			35,8	37,1	38,3
Aktiv näringsverksamhet			8,1	8,8	9,1
Skatteintäkter, särskild löneskatt	37,0	40,3	44,3	46,7	48,7

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

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna 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. I exempel 6.4 och 6.5 nedan beräknas de offentligfinansiella effekterna av en sänkning av den särskilda löneskatten med en procentenhet för juridiska respektive fysiska personer.

Exempel 6.4 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer

Beräkningsunderlaget för särskild löneskatt på 24,26 procent (huvudsakligen tjänstepensionsavsättningar) för juridiska personer beräknas uppgå till 186 mdkr 2018. En procentenhets sänkning av särskilda löneskatten ger en bruttoeffekt på -1,86 mdkr ($= -0,01 \cdot 186$). På sikt antas denna övervältras på löner. Samma övervältringsprofil som för arbetsgivaravgifter tillämpas (se kapitel 2). Exemplet redovisas i tabell 6.8.

Tabell 6.8 Offentligfinansiella effekter av sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – juridiska personer

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				
				-1,86
Nettoeffekt, År				
	2018	2019	2020	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt	0,26	0,39	0,45	0,60
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,26</i>	<i>0,39</i>	<i>0,45</i>	<i>0,60</i>
Lönekostnad	0,19	0,10	0,05	0,00
Kommunal konsumtion	-0,45	-0,48	-0,50	-0,60
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,26</i>	<i>-0,39</i>	<i>-0,45</i>	<i>-0,60</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,08	0,12	0,14	-0,07
Ålderspensionsavgift	0,05	0,08	0,09	0,11
Allmän pensionsavgift	0,03	0,04	0,05	0,05
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,08</i>	<i>0,12</i>	<i>0,14</i>	<i>0,16</i>
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	-0,23
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,23</i>
C. Staten	-1,43	-1,29	-1,23	-1,14
Direkta skatter på arbete	0,04	0,06	0,07	0,10
Indirekta skatter på arbete	-1,51	-1,34	-1,25	-1,17
Ålderspensionsavgift	0,01	0,01	0,01	0,02
Sjukförsäkringsavgift	0,03	0,05	0,06	0,07
Arbetskadavgift	0,00	0,00	0,00	0,00
Arbetsmarknadsavgift	0,02	0,03	0,03	0,04
Efterlevandepensionsavgift	0,01	0,01	0,01	0,01
Föräldraförsäkringsavgift	0,02	0,03	0,03	0,04
Allmän löneavgift	0,08	0,12	0,14	0,16
Särskild löneskatt	-1,68	-1,59	-1,55	-1,51
Skatt på företagsvinster	0,07	0,04	0,02	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-1,40</i>	<i>-1,24</i>	<i>-1,17</i>	<i>-1,07</i>
Ek. trygghet vid sjukdom	-0,02	-0,02	-0,03	-0,03
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,01	-0,02	-0,02	-0,02
Ek. trygghet vid arbetslöshet	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Lönekostnad	0,05	0,03	0,01	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,05	-0,03	-0,01	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,06</i>	<i>-0,07</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-1,35	-1,18	-1,09	-1,21

Exempel 6.5 Sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer

Beskattningsunderlaget för särskild löneskatt på 24,26 procent för fysiska personer beräknas uppgå till 3 mdkr 2018. Bruttoeffekten för en sänkning med en procentenhet kommer därmed att uppgå till -0,03 mdkr ($= -0,01 * 3,0$). En motverkande effekt uppkommer genom att näringsidkaren antas ta ut inkomstförstärkningen som inkomst av kapital som beskattas med 30 procent. Samma övervältringsprofil som för egenavgifter tillämpas. Under 2018–2020 beskattas därmed 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 6.9 Offentligfinansiella effekter av sänkt särskild löneskatt med en procentenhet – fysiska personer

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				-0,03
Nettoeffekt, År	2018	2019	2020	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Särskild löneskatt	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
Skatt på kapital	0,01	0,01	0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02

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 övervältras vanligen 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 2018 beräknas mervärdesskatteintäkterna uppgå till ca 451 miljarder kronor. Denna intäkt svarar för ca 22 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). Är den utgående mervärdesskatten större än den ingående mervärdesskatten betalas mellanskillnaden in till staten. 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 är skattesatserna reducerade till 12 respektive 6 procent. Livsmedel, restaurang- och cateringtjänster, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, vissa reparationstjänster, 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 2018 förväntas hushållens

utgifter för dessa typer av konsumtionsvaror och tjänster att uppgå till ca 946 miljarder kronor.

I budgetpropositionen för 2018 föreslår regeringen att mervärdesskatten sänks från 25 till 6 procent på förevisning av naturområden utanför tätort, samt förevisning av nationalparker, naturreservat, nationalstadsparker och Natura 2000-områden. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

Statistik

I tabell 7.1 visas 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 visar 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 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser

Mervärdesskattesatser	2014	2015	2016	2017*	2018*
25 %	1 027	1 084	1 149	1 229	1 289
12 %	286	301	314	329	346
6 %	96	102	106	107	112
0 % ¹⁾	11	12	12	12	13

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 s.k. W.A.R.-sammanställningen (Weighted Average Rate). Denna fördelning grundar sig på data från 2014 varför mervärdesskatteintäkterna, beräknade utifrån denna uppdelning, kan komma att skilja sig något från utfallet.

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 2018

Miljarder kronor

Vara/tjänst	Skatteintäkt	Skattebas
25 % mervärdesskatt		
Kläder, tyger och garner	17,30	69,21
Elström	13,02	52,08
Bensin m.m.	9,21	36,82
Teletjänster, mobil, internet, fax	11,87	47,47
Övriga fritidsartiklar och tjänster	10,64	42,58
Nya bilar	11,35	45,38
Möbler, inredningsartiklar	8,81	35,25
Fjärrvärme	8,80	35,20
Övriga varor och tjänster som beskattas med 25 %	108,10	432,39
Totalt	199,09	796,36
12 % mervärdesskatt		
Livsmedel (inkl. öl klass I-II samt alkoholfria drycker)	27,98	233,14
Restaurang och catering exkl. alkoholhaltiga drycker	9,38	78,20
Övriga tjänster som beskattas med 12 %	1,90	15,79
Totalt	39,26	327,14
6 % mervärdesskatt		
Kollektivtrafik	1,37	22,86
Järnväg	0,44	7,31
Dagstidningar	0,41	6,91
Böcker	0,37	6,24
*Övriga varor och tjänster som beskattas med 6 %	2,16	35,95
Totalt	4,76	79,27

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

Beräkningskonventioner

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).

I beräkningarna tas även hänsyn till att de faktiska mervärdesskatteintäkterna på grund av skatteundandragande, uppbördsförluster m.m. är ca 2 procent lägre än vad de skulle ha varit i frånvaro av detta. Vid budgetberäkningar avseende förändringar av skattesatser där alla varor och tjänster inom skattesatsens område omfattas beaktas detta genom att mervärdesskattebasen minskas med 2 procent. Vid en förändring av mervärdesskattesatsen som endast avser en enskild vara eller tjänst beaktas dock inte detta, då 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. I de fall skatteundandragandet kan antas vara noll bör även detta 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 mervärdesskatteförändring 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 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 med en procentenhet från 12 till 13 procent. Hushållens konsumtion av livsmedel, inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2 (skattebasen), beräknas år 2018 uppgå till 233 mdkr exklusive mervärdesskatt.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn blir 2,28 mdkr ($0,01 \cdot 233 \cdot 0,98$) när hänsyn tas till skatteundandragande på 2 procent. Det första året uppkommer inga indirekta effekter, varför nettoeffekten för 2018 är densamma som bruttoeffekten, alltså 2,28 mdkr.

Skattesatshöjningen förväntas höja livsmedelspriserna, vilket i sin tur påverkar bl.a. basbelopp och inkomstskatteskalor för år 2018 (se diskussion om KPI-effekt 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 2018 beräknas till 2,28 mdkr. Nettoeffekten för 2019 och framåt beräknas till 1,97 mdkr.

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

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				
				2,28
Nettoeffekter, År				
	2018	2019	2020	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	0,00	-0,08	-0,08	-0,08
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,08	0,08	0,08
B Ålderspensionssystemet	0,00	0,01	0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	0,00	0,01	0,01	0,01
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	2,28	1,95	1,95	1,95
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,24	-0,24	-0,24
Skatt på konsumtion och insatsvaror				
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,09	0,09	0,09
Mervärdesskatt	2,28	2,28	2,28	2,28
<i>Summa intäkter</i>	2,28	2,14	2,14	2,14
<i>Summa kostnader</i>	0,00	-0,19	-0,19	-0,19
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	2,28	1,97	1,97	1,97

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

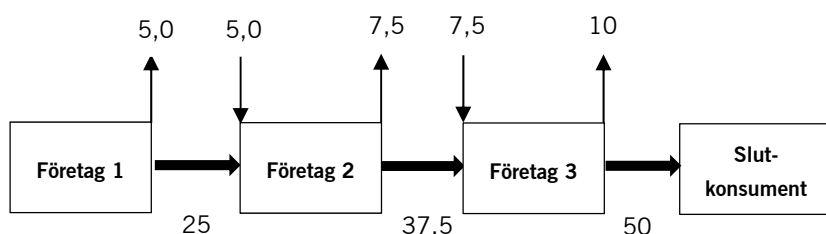
7.1 Breddad skattebas för mervärdesskatt

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 framförallt 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 deras avdrag 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.

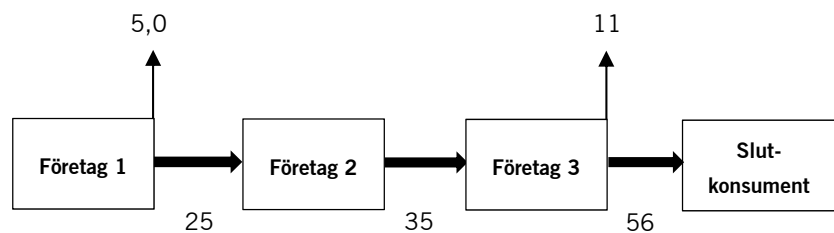
Mervärdesskatteplikt för ett företag som i huvudsak säljer till andra företag

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



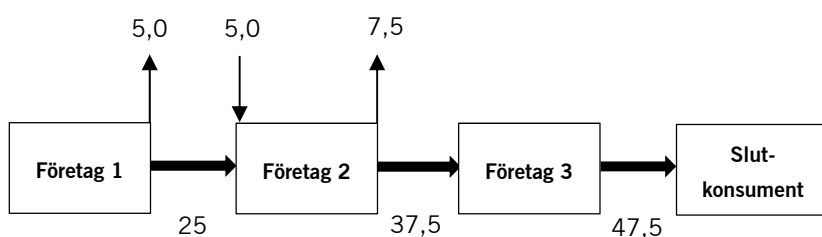
Mervärdesskatteplikt för ett företag som i huvudsak säljer till slutkonsumenter

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.

Sammantaget 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. Tabellerna 7.1–7.3 beaktar inte andra avdrag bolagen eventuellt gör vid inköp för att skapa mervärdet, utan speglar snarare en förenklad verklighet.

Figur 7.3 Mervärdesskatteinbetalningar 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 senare led. Det antas att kostnader för företagen i form av icke avdragsgill ingående mer-

värdesskatt övervältras fullt ut framåt i försäljningsledet genom ett högre pris 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 verksamheten mervärdesskattebeläggs kan företaget däremot 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 mdkr-16 mdkr=64 mdkr+20 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. Det innebär att den varaktiga effekten för staten uppgår till 4,28 mdkr, medan den varaktiga effekten för offentlig sektor uppgår till 4,31 mdkr.

Tabell 7.4 Breddad skattebas för mervärdesskatt

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt	5,00			
Nettoeffekter, År	2018	2019	2020	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,17</i>	<i>-0,17</i>	<i>-0,17</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,17</i>	<i>0,17</i>	<i>0,17</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,03	0,03	0,03
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</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>
C. Staten	5,00	4,28	4,28	4,28
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,52	-0,52	-0,52
Skatt på konsumtion och insatsvaror				
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,20	0,20	0,20
Mervärdesskatt	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>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,33</i>	<i>-0,33</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	5,00	4,31	4,31	4,31

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)⁶⁸ bedrivs såväl skattepliktig som icke skattepliktig verksamhet. För kommun-

⁶⁸ Inklusivt kommunalförbund och samordningsförbund.

sektorns icke skattepliktiga verksamhet gäller ett särskilt system som regleras i lagen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt 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. Kommunernas konsumtion utgör därav också till stor del skillnaden mellan mervärdesskatteintäkterna som presenteras i inledningen av kapitel 7 och basberäkningen i tabell 7.1.

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 vid införandet. En ändrad mervärdesskattning 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 i de fall skattesatserna skiljer sig åt mellan de grupper som omfördelningen sker emellan. Även det beaktas i beräkningen. Vidare beaktas 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)⁶⁹.

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

⁶⁹ Assarsson, B, 2004, "Consumer Demand and Labour Supply in Sweden." *Bilaga 6 till Mervärdesskatteutredningen SOU 2005:57*.

på arbetskraft inom denna bransch. Denna effekt bedöms bli bestående då ojämvikter förekommer på arbetsmarknaden. 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. Det 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 2018 beräknas intäkterna från punktskatter uppgå till ca 125 miljarder kronor.⁷⁰ Denna skatteintäkt svarar för 6 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter, vilket motsvarar 11,4 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 koldioxidskatterna 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 bruttonationalprodukten (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. Se avsnitt 8.6 för en redogörelse om konventioner för omräkning av punktskatter.

⁷⁰ Så som 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. Då punktskatten på en produkt som ingår i hushållens privata konsumtion övervältras på priset påverkas den allmänna prisnivån, vilket medför en KPI-effekt⁷¹. Vid beräkningar av KPI-effekten av en punktskatteförändring ska priset förändringen 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. I övriga fall antas skatteförändringen enbart övervältas på vinsten. Se vidare avsnitt 2.2.1 för en diskussion om övervältring.

8.1 Alkoholskatt

Skatterättsliga regler

De enskilda skattesatserna och deras utveckling sedan 2014 visas i tabell 8.1.

⁷¹ Se kapitel 2 för en beskrivning av KPI-effekten.

Tabell 8.1 Skattesatser för alkoholdrycker 2014–2018

År	2014	2015	2016	2017	2018*
Etylalkohol (spritdrycker) (kr per liter ren alkohol)	506,42	511,48	511,48	516,59	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	8,11	8,84	8,84	9,19	9,19
Över 4,5 men högst 7,0 volymprocent	11,98	13,06	13,06	13,58	13,58
Över 7,0 men högst 8,5 volymprocent	16,49	17,97	17,97	18,69	18,69
Över 8,5 men högst 15,0 volymprocent	23,09	25,17	25,17	26,18	26,18
Över 15,0 men högst 18,0 volymprocent (endast vin)	48,33	52,68	52,68	54,79	54,79
Mellanklassprodukter (kr per liter)					
Över 1,2 men högst 15,0 volymprocent	29,10	31,72	31,72	32,99	32,99
Över 15,0 men högst 22,0 volymprocent	48,33	52,68	52,68	54,79	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	1,78	1,94	1,94	2,02	2,02

Anm.: En * markerar att föreslagna skattesatser för 2018 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 2018 uppgå till 14,50 miljarder kronor.

Tabell 8.2 Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2014–2018

År	2014	2015	2016	2017*	2018*
Intäkter (Mdkr, löpande priser)					
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	4,07	4,20	4,24	4,32	4,28
Vin och andra jästa drycker	5,04	5,50	5,54	5,82	5,94
Mellanklassprodukter	0,16	0,15	0,15	0,15	0,15
Öl	3,51	3,89	3,97	4,10	4,14
Summa intäkter	12,78	13,74	13,90	14,39	14,50
Förbrukad kvantitet (Tusen liter)					
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	20 065	20 813	20 528	20 733	20 525
Vin och andra jästa drycker	230 484	235 679	235 500	237 855	242 612
Mellanklassprodukter	4 030	3 854	3 806	3 806	3 806
Öl	402 663	408 220	415 650	419 806	424 004

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

¹⁾ Kvantiteten är beräknad utifrån en alkoholhalt på 40 procent.

Beräkningskonventioner

Vid beräkning av skattesatsförändringar för alkohol antas oförändrad total konsumtion i ekonomin. Antagandet om oförändrad total konsumtion är generell för beräkningskonventionerna och utgör normalt sett en god approximation av en åtgärds effekt på kort sikt, se vidare avsnitt 1.3.

Den totala konsumtionen av alkoholvaror kan delas upp i registrerad konsumtion (Systembolagets samt restaurangernas försäljning) och oregistrerad (som resandeförsel eller smuggling). För de år den offentligfinansiella effekten beräknas, antas den totala konsumtionen av alkoholhaltiga drycker förbli oförändrad. En höjning av alkoholskatten förväntas däremot påverka den inhemska registrerade konsumtionen till följd av en substitution från registrerad till oregistrerad konsumtion av alkoholvaran. Denna substitution beaktas vid beräkning av den offentligfinansiella effekten av förändrade alkoholskatter då den leder till minskade skatteintäkter.

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.

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 priselasticiteten för alkohol har bl.a. 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, Priselasticiteten för alkohol 1984–2003. Likaså är den förenlig med de resultat på minskad inhemska försäljning till följd av sänkt punktskatt på sprit i Danmark 2003. Sänkningen av den danska spritskatten gav upphov till en korspriseteffekt genom att den svenska inhemska konsumtionen påverkades av prisförändringen i Danmark. Korspriselasticiteten som utgörs av kvoten mellan den procentuella förändringen av inhemska registrerad konsumtion och den procentuella prisförändringen 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 inhemska sprit vid förändrat pris på sprit i utlandet gjorda av Asplund, Friberg och Wilander⁷², visar en lägre priselasticitet för sprit än vad Norström fann i studien som refereras till ovan. En priselasticitet 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.

⁷² 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 299 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 22 048 tusen liter ren alkohol till 21 828 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 2018. Avrundning förekommer i räkneexemplet varför beloppen inte alltid summerar.

Förändring i punktskatteintäkter

(+) Högre punktskatteintäkter:

Konsumtion i tusen liter ren alkohol * punktskattehöjning

$$21\,828 * (212 - 202) = 0,218 \text{ mdkr}$$

(-) Lägre punktskatteintäkter på grund av substitution av registrerad konsumtion mot oregistrerad konsumtion:

Ökad införsel * skattesats före höjning

$$(22\,048 - 21\,828) * 202 = 0,044 \text{ mdkr}$$

Förändring i mervärdesskatteintäkter

(+) Högre mervärdesskatteintäkter på grund av högre pris på öl:

Konsumtion i miljoner liter ren alkohol * högre mervärdesskatt

$$21\,828 * ((212 - 202) * 0,25) = 0,055 \text{ mdkr}$$

(-) Lägre mervärdesskatteintäkter på grund av substitution av registrerad konsumtion mot oregistrerad konsumtion:
 Ökad införsel * förlorad mervärdesskatt
 $(22\,048 - 21\,828) * ((299 + 202) * 0,25) = 0,028$ mdkr

Sammanlagd effekt
 (=) Sammanlagt erhålls en bruttoeffekt på
 $0,218 - 0,044 = 0,174$ mdkr och en nettoeffekt på
 $0,218 - 0,044 + 0,055 - 0,028 = 0,201$ mdkr år 2018.

I tabell 8.3 framgår att för staten och den konsoliderade offentliga sektorn blir nettoeffekten ikraftträdandeåret (2018) 0,20 mdkr, medan bruttoeffekten för åtgärden uppgår till 0,17 mdkr. Då prisökningen påverkar konsumentprisindex (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

Miljarder kronor

Miljarder kronor				
Bruttoeffekt	0,17			
Nettoeffekter, år	2018	2019	2020	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</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>
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</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>
C. Staten	0,20	0,18	0,18	0,18
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,02	-0,02	-0,02
Skatt på konsumtion och insatsvaror				
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,01	0,01	0,01
Skatt på öl	0,17	0,17	0,17	0,17
Mervärdesskatt	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>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	0,20	0,18	0,18	0,18

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid. Nollorna i kolumnen för 2018 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 och makroekonomins utveckling. Hur alkoholskatteintäkterna och den registrerade alkoholkonsumtionen utvecklas över tid beaktas inom ramen för ordinarie prognosverksamhet inom Finansdepartementet, vilken sker oberoende av skatteförändringar (se även avsnitt 1.5).

I den makroekonomiska utvecklingen beaktas 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. För cigaretter ska omräkningen endast avse styckeskatten, se vidare avsnitt 8.6 för en redogörelse om konventioner för omräkning av punktskatter. 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 2014-2018. Styckesskatten på cigaretter uppgår 2018 till 1,54 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 29,86 kronor.⁷³ Cigarrer och cigariller beskattas 2018 med 1,36 kronor per styck, röktoak med 1 884 kronor per kg och tuggtoak med 487 kronor per kg. Snus beskattas 2018 med 442 kronor per kg.

I budgetpropositionen för 2018 aviserar regeringen att en punktskatt på e-cigaretter bör införas och träda i kraft den 1 juli 2018.

Tabell 8.4 Skattesatser tobak 2014–2018

Kronor/styck, procent och kronor/kg

År	2014	2015	2016	2017	2018*
Cigaretter					
Styckeskatt, kr/styck	1,41	1,51	1,50	1,52	1,54
Värderelaterad skatt på detaljhandelspriset, procent	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Cigariller och cigarrer, kr/styck	1,25	1,33	1,32	1,34	1,36
Röktoak, kr/kg	1 732	1841	1833	1852	1884
Snus, kr/kg	385	432	430	435	442
Tuggtoak, kr/kg	448	476	474	479	487

Anm.: En * markerar att indexerade skattesatser för 2018 inkluderas. Slutliga skattesatser kommer framgå i den förordning som regeringen utfärdar senast i november 2017.

Statistik

I tabell 8.5 presenteras skatteintäkter och förbrukad beskattad kvantitet av tobak uppdelad på de olika tobaksslagen för 2014–2016 samt prognoser för 2017–2018. Tobaksskatteintäkterna beräknas 2018 uppgå till 11,77 miljarder kronor.

⁷³ Beräknat på ett paket innehållande 19 cigaretter som 2017 kostade 60 kr. För ett paket innehållande 20 cigaretter som 2017 kostade 63 kr blir den totala punktskatten 31,43 kr.

Tabell 8.5 Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2014–2018

År	2014	2015	2016	2017*	2018*
Intäkter <i>Miljarder kronor, löpande priser</i>					
Cigaretter	8,63	8,69	8,74	8,74	8,80
Cigarrer/cigariller	0,06	0,05	0,05	0,05	0,05
Röktobak	0,30	0,26	0,24	0,22	0,18
Snus	2,44	2,74	2,73	2,75	2,99
Tuggtobak	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Summa intäkter	11,44	11,75	11,77	11,77	12,04
Förbrukad kvantitet					
Cigaretter, <i>miljoner styck</i>	6 011	5 652	5 596	5 540	5 566
Cigarrer/cigariller, <i>miljoner styck</i>	45	41	40	39	38
Röktobak, <i>tusen kg</i>	173	143	130	118	99
Snus, <i>tusen kg</i>	6 261	6 338	6 338	6 338	6 766
Tuggtobak, <i>tusen kg</i>	19	27	27	27	15

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För intäkterna 2018 tas även hänsyn till KPI-indexeringen för 2018.

Källa: ESV, Ludvikakontoret (SKV) samt egna beräkningar.

Beräkningskonventioner

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.⁷⁴ I en nyare studie av Nguyen, Rosenqvist och Pekurinen (2012), skattas priselasticiteten på cigaretter i Sverige till drygt 0,2.⁷⁵ Egenpriselasticiteten fångar hur konsumtionen av en vara påverkas av en prisförändring på den

⁷⁴ Se exempelvis Chaloupka and Warner, 2000, "The Economics of Smoking", Handbook of Health Economics, s. 1539 – 1627.

⁷⁵ 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.

varan. Med utgångspunkt i ovanstående skattningar utgår 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 2018.

Koldioxidskatten är proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av fossila bränslen och motsvarar ca 115 öre per kilogram koldioxid 2018.

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 8,7 öre per kWh 2018. 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.

Koldioxidskatt och energiskatt tas för fossila drivmedel ut med skattebelopp som anges i tabell 8.6 för första halvåret 2018. Dessa skattebelopp tas ut på drivmedel som förbrukas i motordrivna fordon i såväl hushållssektorn som i näringslivet. Vissa skattnedsättningar tillämpas dock för dieselbränsle som används i arbetsmaskiner inom jordbruk, skogsbruk och vattenbruk samt

inom gruvindustriell verksamhet. För dieselbränsle som används i arbetsmaskiner inom jord-, skogsbruk eller vattenbruk återbetalas en del av koldioxidskatten. För perioden från den 1 januari 2016 t.o.m. den 31 december 2018 uppgår återbetalningen 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 gäller samma nedsättning av koldioxidskatten som för dieselbränsle som används i de angivna verksamheterna.

I samband med förslaget om en reduktionsplikt av växthusgasutsläpp genom inblandning av biodrivmedel i bensin och dieselbränsle, som föreslås träda i kraft den 1 juli 2018, föreslår regeringen även förändringar av beskattningen av bensin och dieselbränsle. I reduktionspliktssystemet föreslås alla biodrivmedel beskattas som sin fossila motsvarighet per liter. Reduktionspliktssystemet bedöms leda till en viss reduktion av växthusgasutsläpp från bensin respektive omärkt dieselbränsle och därmed också en viss inblandning av biodrivmedel. De koldioxidskattesatser som tas ut på bensin och omärkt dieselbränsle efter reduktionspliktens införande föreslås därför räknas om med hänsyn till den genomsnittliga inblandningen av biodrivmedel. Då reduktionsplikten kan uppfyllas på olika sätt antas en schablonmässig andel biodrivmedel vid omräkningen av koldioxidskatten. För dieselbränsle innebär detta en sänkning av koldioxidskatten till 2 191 kronor per kubikmeter fr.o.m. 1 juli 2018. För bensin innebär förslaget en sänkning av koldioxidskatten till 2,57 kronor per liter fr.o.m. den 1 juli 2018. För att begränsa förslagets pris effekter föreslås det även att energiskatten på bensin och dieselbränsle sänks. För bensin miljöklass 1 föreslås att energiskatten sänks med 0,21 kronor per liter till 3,87 kronor per liter från den 1 juli 2018. Motsvarande beloppsmässiga sänkningar föreslås för bensin miljöklass 2, flygbensin och alkylatbensin. Det föreslås att energiskatten på omärkt dieselbränsle, miljöklass 1 sänks med 307 kronor per kubikmeter från 2 648 till 2 341 kronor per kubikmeter. Motsvarande beloppsmässiga sänkningar föreslås för omärkt dieselbränsle av övriga miljöklasser.

Samtliga biodrivmedel som omfattas av ett hållbarhetsbesked enligt 3 kap. lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier och flytande biobränslen och av ett anläggningsbesked enligt 3 a kap. samma lag befrias från koldioxidskatt. Fram till den december 2015 gällde

endast befrielsen från koldioxidskatt, så vitt avsåg låginblandning, 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 (fett-syrametylester) 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. I budgetpropositionen för 2018 föreslår regeringen, som redovisats ovan, i samband med introduktionen av en reduktionsplikt att de biodrivmedel som ingår i bensin eller dieselbränsle ska beläggas med full koldioxid- och energiskatt. De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2018. 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 2016 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. I budgetpropositionen för 2018 föreslår regeringen att befrielsen från energiskatt för etanol i E85 ska ökas till 100 procent av den energiskatt som gäller för bensin. Även för höginblandad Fame föreslås att befrielsen från energiskatt ska ökas till 100 procent av den energiskatt som gäller för dieselbränsle. För motorbränsle som utgör bensin eller dieselbränsle och som till mer än 98 volym-procent framställts av biomassa ska 100 procent befrielse från koldioxidskatt och 100 procent befrielse från energiskatt medges för den andel av bränslet som utgörs av en eller flera beståndsdelar som framställts av biomassa. Den ökade skattebefrielsen för E85 och höginblandad Fame som likställer dessa drivmedel med ED95 och HVO100 träder i kraft den 1 januari 2018. Övriga ändringar träder i kraft den 1 juli 2018.

Skatteuttaget är differentierat för fossila bränslen som används till drift av stationära motorer och uppvärmning. För hushåll och tjänstesektorn utgår full koldioxidskatt (115 öre per kilogram koldioxid) och full energiskatt (8,7 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. Den 1 januari 2018 höjs koldioxidskatten för dessa sektorer till 100 procent av den generella nivån.

Industri inom handelssystemet är sedan 2011 befriad från koldioxidskatt.

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 vissa fordon i gruvindustriell verksamhet till 11 procent av energiskatten på dieselbränsle. Den energiskattenivån motsvarar 2018 ungefär den nivå som gäller för eldningsolja inom industrin.

Generella nivåer på koldioxid- och energiskatt gäller för fossila bränslen för värmeproduktion, undantaget värmeproduktion inom industrin, i kraftvärmeverk eller i 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. 8,7 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. I budgetpropositionen för 2018 föreslår regeringen att fr.o.m. den 1 januari 2018 ska koldioxidskatt för bränslen som förbrukas för framställning av värme i kraftvärmeanläggningar som omfattas av handelssystemet tas ut med 11 procent av den generella koldioxidskattenivån. Vidare föreslås att koldioxidskatten höjs för bränslen som förbrukas vid annan värmeproduktion inom handelssystemet än den som sker i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller i kraftvärmeproduktion från 80 procent till 91 procent av den generella koldioxidskattenivån.

Normalnivån för *energiskatten på el* uppgår sedan den 1 juli 2017 till 32,5 öre per kWh. För att finansiera den slopade skatten på termisk effekt och den stegvis sänkta fastighetsskatten på vattenkraft höjs, i enlighet med energiöverenskommelsen, energiskattenivån för hushåll och tjänstesektor med totalt 4,2 öre per kWh, exklusive mervärdesskatt och den årliga indexomräkningen av energiskattesatsen. Höjningen sker i två steg – det första gäller sedan den 1 juli 2017 och det andra från den 1 januari 2019. För den el som förbrukas av hushåll och tjänstesektor i vissa kommuner i norra Sverige är energiskattenivån nedsatt med 9,6 öre per kWh från normalnivån. Energiskattenivån på el som används i jord-, skogs- och vattenbruk, i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, i datorhallar eller som landström uppgår till 0,5 öre per kWh. I budgetpropositionen för 2018 föreslår regeringen bl.a. att definitionen av datorhall ändras så att även mindre datacenter kan få nedsättning av energiskatten på el, att den lägre energiskattenivån på el som gäller vid leveranser av värme och kyla till nedsättningsberättigande ändamål utvidgas samt att försäkranssystemet för energiskatt på el slopas.

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. Den 1 juli 2017 infördes en ny skattenedsättning som innebär att energiskatten på förnybar el som framställs i små anläggningar på den plats där elen förbrukas, sänks till 0,5 öre per kWh.

Normalnivån för energiskattesatsen på el samt koldioxid- och energiskattesatserna på fossila bränslen räknas, i normalfallet, årligen om med förändringen i faktiskt konsumentprisindex (KPI). Se avsnitt 8.6 för en redogörelse om konventioner för omräkning av punktskatter. Skattesatserna för 2018 räknas om med den faktiska förändringen i KPI för den el som används av hushåll och tjänstesektorn och för fossila bränslen. För 2018 medför indexomräkningen att normalnivån för energiskatten på el för hushåll och tjänstesektorn höjs med 0,6 öre per kWh 2018 jämfört med den skattesats som gäller fr.o.m. den 1 juli 2017. Riksdagen har beslutat att en omräkning av skattesatserna som beaktar utvecklingen av bruttonationalprodukten (BNP) ska tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2017 för bensin 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 bensin innebär detta att energiskatten

höjs med sammanlagt 20 öre per liter och att koldioxidskatten, genom den ordinarie KPI-omräkningen på bensin, höjs med 4 öre per liter 2018 jämfört med 2017. För dieselbränsle avrundas beloppen till hela kronor och för bensin till hela ören.

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 m³ 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*. I enlighet med energiöverenskommelsen ska skatten avvecklas i två steg, varav det första under 2017 och det andra under 2018. Därför sänktes skattesatsen från 14 770 till 1 500 kronor per MW och månad fr.o.m. den 1 juli 2017. Skatten slopas sedan helt fr.o.m. den 1 januari 2018.

Fordonsskatten är en årlig skatt som utgår på personbilar, bussar, lastbilar, motorcyklar, trafiktraktorer, motorredskap och vissa släpvagnar. Fordonsskatten varierar främst med fordonsslag, drivmedel och vikt.

Det finns för närvarande två system för fordonsbeskattning: det koldioxidbaserade systemet och det viktbaserade systemet. Fordon som omfattas av det koldioxidbaserade systemet beskattas utifrån fordonets koldioxidutsläpp per kilometer. Systemet omfattar 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. Sedan den 1 januari 2011 omfattas även lätta lastbilar, lätta bussar och husbilar som tagits i bruk för första gången efter 2010. Övriga fordon omfattas av det viktbaserade systemet och beskattas utifrån fordonets skattevikt.

En dieseldriven personbil har högre fordonsskatt än en bensindriven personbil med samma koldioxidvärde 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 miljötillägg 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 miljötillägget 500 kronor och för de fordon som blivit skattepliktiga fr.o.m. den 1 januari 2008 är miljötillägget 250 kronor.

För lätta bensin- och dieseldrivna fordon inom den koldioxidbaserade fordonsskatten består fordonsskatten av ett grundbelopp på 360 kronor och ett koldioxidbelopp på 22 kronor per gram koldioxidutsläpp över 111 gram per kilometer vid blandad körning. 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 motorgas (t.ex. etanol, metangas) är koldioxidbeloppet 11 kronor per gram koldioxid utöver 111 gram. För fordon som kan drivas med dieselbränsle multipliceras summan av grundbeloppet och koldioxidbeloppet med en bränslefaktor om 2,37 och som beskrivs ovan tillkommer även ett miljötillägg. Beskattningen av fordon inom det koldioxidbaserade systemet för fordonsskatt (*FS*) kan därför beskrivas med följande formel:

$$FS = (360 + CO2belopp \times \max(0; CO2värde - 111)) \times BF + MT$$

där 360 utgör grundbeloppet, *CO2belopp* är det belopp i kronor som betalas för varje gram utsläpp av koldioxid per kilometer över 111 gram (22 eller 11 kronor beroende på fordonets drivmedel), *CO2värde* är varje enskilt fordons specifika utsläpp av koldioxid per kilometer, *BF* är bränslefaktorn (2,37 för dieselfordon och 1 för övriga fordon) och *MT* är miljötillägget (250 eller 500 kronor för dieselfordon, beroende på när fordonet blev skattepliktigt för första gången, och 0 kronor för övriga fordon).

Personbilar med bättre miljöegenskaper befrias från fordonsskatt under fem år från det att bilen blivit skattepliktig för första gången. Bestämmelserna har tillämpats sedan den 1 juli 2009. Regeringen föreslår i budgetpropositionen för 2018 att den femåriga fordonsskattebefrielsen slopas fr.o.m. den 1 juli 2018. Personbilar, husbilar, lätta lastbilar och lätta bussar som blivit skattepliktiga före sloandet av skattebefrielsen får dock befrielsen under fem år.

Regeringen föreslår också i budgetpropositionen för 2018 införandet av ett s.k. bonus-malus-system för nya lätta fordon. Förslaget innebär en förhöjd beskattning under tre år för lätta

fordon med fordonsår 2018 eller senare och som blivit skattepliktiga för första gången efter den 1 juli 2018. Koldioxidbeloppet föreslås under denna period vara summan av 82 kronor per gram koldioxid för utsläpp mellan 95 gram upp t.o.m. 140 gram, och 107 kronor per gram koldioxid utöver 140 gram (dvs. ett ytterligare tillägg om $107-82=25$ kronor). För dieseldrivna fordon omformuleras bränslefaktorn till ett bränsletillägg: ett schablonmässigt tillägg som likt bränslefaktorn syftar till att kompensera för energiskatteskillnaden mellan bensin och dieselbränsle. Bränsletillägget beräknas som produkten av 13,52 och fordonets koldioxidvärde. Efter tre år av förhöjd fordonsskatt sänks koldioxidbeloppet till 22 kronor per gram koldioxid utöver 95 gram. Övergången från bränslefaktor till bränsletillägg för dieseldrivna fordon fortsätter att gälla. Exempel 8.2 nedan belyser hur den förhöjda fordonsskatten för fordon som omfattas av bonus-malus-systemet beräknas.

Exempel 8.2 Exempel på förhöjd fordonsskatt för fordon som omfattas av bonus-malus-systemet

För ett dieselfordon med ett utsläppsvärde om 130 gram koldioxid per kilometer är fordonsskatten under fordonets tre första år:

$$360 \text{ kr} + 82 \text{ kr} * (130 \text{ g/km} - 95 \text{ g/km}) + 13,52 * 130 \text{ g/km} + 250 \text{ kr} = 5\,238 \text{ kr}$$

För ett dieselfordon med ett utsläppsvärde om 150 gram koldioxid per kilometer är fordonsskatten under fordonets tre första år:

$$360 \text{ kr} + 82 \text{ kr} * (150 \text{ g/km} - 95 \text{ g/km}) + 25 \text{ kr} * (150 \text{ g/km} - 140 \text{ g/km}) + 13,52 * 150 \text{ g/km} + 250 \text{ kr} = 7\,398 \text{ kr}$$

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 2018 föreslår regeringen att en årlig omräkning av skattesatserna i lagen (1996:1667) om skatt på naturgrus och lagen (1999:673) om skatt på avfall motsvarande den allmänna prisutvecklingen med ett tillägg av två procentenheter ska göras för kalenderåret 2019 och efterföljande kalenderår. Omräkningen av skattesatserna ska grunda sig på faktiska förändringar i KPI från juni månad året närmast före det år beräkningen avser och juni 2017. Den årliga omräkningen av skattesatserna ska även beakta utvecklingen av BNP. Detta sker genom ett tillägg av två procentenheter till KPI. Beloppen ska avrundas till hela kronor.

Den 1 april 2017 ikraftträdde lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik. Syftet med skatten är att minska exponering för farliga kemikalier i människors hemmiljö. Samtliga varor inom bestämda kategorier är skattepliktiga, men 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. I budgetpropositionen för 2018 föreslås att skattesatserna årligen ska indexeras. Omräkningen ska grunda sig på faktiska förändringar i KPI från juni månad året närmast före det år beräkningen avser och juni 2017. Beloppen ska avrundas till hela kronor.

I budgetpropositionen för 2018 föreslår regeringen att skatt på flygresor ska betalas för kommersiella flygresor och för flygresor med svenskt statsflyg fr.o.m. 1 april 2018. Skatt föreslås tas ut med 60 kronor per passagerare som reser till en slutdestination i ett land

som anges i bilaga 1 till lagen, med 250 kronor per passagerare som reser till en slutdestination i ett land som anges i bilaga 2 till lagen och med 400 kronor per passagerare som reser till en slutdestination i övriga länder. Regeringen föreslår att en årlig omräkning av skattesatserna i lagen om skatt på flygresor ska göras för kalenderåret 2019 och efterföljande kalenderår. Omräkningen av skattesatserna ska grunda sig på förändringen i KPI från juni månad året närmast före det år beräkningen avser och juni 2017. Beloppen ska avrundas till hela kronor.

Skattesatser för energi- och miljörelaterade skatter redovisas i tabell 8.6 och tabell 8.7.

Tabell 8.6 Skattesatser energirelaterade skatter 2014–2018

År	Enhet	2014	2015	2016	2017	2018*
Energiskatt						
Bensin	kr/liter					
Miljöklass 1		3,13	3,25	3,72	3,88	4,08 ³⁾
Alkylatbensin ¹⁾		1,40	1,46	1,93	2,04	2,17 ³⁾
Miljöklass 2		3,16	3,28	3,75	3,91	4,11 ³⁾
Övrigt		3,90	4,07	4,53	4,72	4,95 ³⁾
Dieselbränsle	kr/m ³					
Miljöklass 1		1 759	1 833	2 355	2 490	2 648 ³⁾
Miljöklass 2		2 028	2 113	2 634	2 778	2 946 ³⁾
Miljöklass 3		2 169	2 259	2 779	2 927	3 101 ³⁾
Eldningsolja	kr/m ³	816	850	846	855	869
Naturgas, drivmedel	kr/1 000m ³	0	0	0	0	0
Naturgas, uppvärmning	kr/1 000m ³	902	939	935	945	961
Gasol, drivmedel	kr/ton	0	0	0	0	0
Gasol, uppvärmning	kr/ton	1 048	1 092	1 087	1 098	1 117
Kol och koks	kr/ton	620	646	643	650	661
Koldioxidskatt						
Bensin	kr/liter	2,50	2,60	2,59	2,62	2,66 ³⁾
Diesel- och eldningsolja	kr/m ³	3 088	3 218	3 204	3 237	3 292 ³⁾
Naturgas, drivmedel	kr/1 000m ³	1 850	2 409	2 399	2 424	2 465
Naturgas, uppvärmning	kr/1 000m ³	2 313	2 409	2 399	2 424	2 465
Gasol, drivmedel	kr/ton	2 599	3 385	3 370	3 405	3 463
Gasol, uppvärmning	kr/ton	3 249	3 385	3 370	3 405	3 463
Kol och koks	kr/ton	2 687	2 800	2 788	2 817	2 865
Energiskatt på el						
Tillverkningsprocess i industri, datorhallar, jordbruk, m.m.	öre/kWh	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Vissa kommuner i norra Sverige ²⁾	öre/kWh	19,4	19,4	19,3	22,9 ⁴⁾	23,5
I övriga fall	öre/kWh	29,3	29,4	29,2	32,5 ⁴⁾	33,1

Anm.: En * markerar att föreslagna åtgärder i budgetpropositionen för 2018 som föreslås träda ikraft 1 januari 2018 inkluderas.

¹⁾ Alkylatbensin används bl.a. till gräsklippare, motorsågar och utombordsmotorer i mindre båtar.

²⁾ För hushåll och tjänstesektor i 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 är skattenivån nedsatt med 9,6 öre per kilowattimme från normalnivån.

³⁾ Skattesatserna gäller under perioden den 1 januari 2018 t.o.m. den 30 juni 2018. Regeringen föreslår i budgetpropositionen för 2018 förändrade skattesatser på omärkt dieselbränsle samt bensin fr.o.m. den 1 juli 2018.

⁴⁾ Under perioden den 1 januari t.o.m. den 30 juni 2017 uppgick normalnivån för energiskatten på el till 29,5 öre per kilowattimme.

Tabell 8.7 Skattesatser andra miljörelaterade skatter 2014–2018

År	Enhet	2014	2015	2016	2017	2018*
Skatt på bekämpningsmedel, aktiv substans	kr/kg	30	34 ¹⁾	34	34	34
Skatt på avfall, deponi	kr/ton	435	500	500	500	500
Skatt på naturgrus	kr/ton	13	15 ¹⁾	15	15	15
Skatt på kemikalier i viss elektronik						
Vitvaror	kr/kg	-	-	-		
Full skatt		-	-	-	8	8
Avdrag 50 procent		-	-	-	4	4
Avdrag 90 procent		-	-	-	0,8	0,8
Övrig elektronik	kr/kg	-	-	-		
Full skatt		-	-	-	120	120
Avdrag 50 procent		-	-	-	60	60
Avdrag 90 procent		-	-	-	12	12
Skatt på flygresor						
	kr/pass agerare					
Resor bilaga 1						60
Resor bilaga 2						250
Övriga resor						400

Anm.: En * markerar att föreslagna åtgärder i budgetpropositionen för 2018 inkluderas.

¹⁾ 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 2018 till ca 96 miljarder kronor, vilket motsvarar 77 procent av de totala intäkterna från punktskatterna.

Tabell 8.8 Intäkter från energi-, miljö- och fordonsrelaterade skatter 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016	2017*	2018*
Energiskatt					
El	19,72	20,39	21,06	22,91	24,25
Bensin ¹⁾	10,66	10,75	11,91	11,58	11,24
Oljeprodukter m.m. utom bensin ²⁾	8,61	9,55	11,60	11,48	12,10
Koldioxidskatt					
Bensin	8,49	8,57	8,22	7,77	7,52
Oljeprodukter m.m. utom bensin	14,83	16,03	15,92	15,22	15,80
Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer ³⁾	3,84	3,77	4,25	2,34	0,00
Svavelskatt på bränslen	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Särskild skatt mot försurning ⁴⁾	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
Skatt på råttolja	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summa energirelaterade skatter	66,21	69,13	73,02	71,36	70,98
Fordonsskatt					
Vägavgift på tunga fordon	11,58	13,29	13,38	13,80	14,74
Trängselskatt	0,75	0,82	0,90	0,94	0,96
Skatt på försäkringspremier	1,68	1,84	2,58	2,77	2,73
Skatt på försäkringspremier	2,80	2,81	2,84	2,89	2,94
Summa fordonsrelaterade skatter	16,81	18,75	19,70	20,40	21,36
Skatt på bekämpningsmedel	0,06	0,07	0,06	0,07	0,07
Skatt på avfall som deponeras	0,14	0,30	0,30	0,29	0,27
Skatt på naturgrus	0,14	0,15	0,16	0,17	0,17
Skatt på kemikalier i viss elektronik	-	-	-	1,12	2,23
Skatt på flyg	-	-	-	-	1,37
Totalsumma	83,36	88,40	93,24	93,40	96,47

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För 2018 tas även hänsyn till föreslagna och aviserade skatteförändringar i budgetpropositionen för 2018.

¹⁾ Fr.o.m. den 1 februari 2013 inklusive energiskatt för låginblandade biodrivmedel i bensin. Fr.o.m. den 1 december 2015 inklusive energiskatt för etanol i E85.

²⁾ Fr.o.m. den 1 februari 2013 inklusive energiskatt för låginblandade biodrivmedel i diesel. Fr.o.m. den 1 januari 2015 inklusive energiskatt för höginblandad Fame.

³⁾ Skatten på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer upphör att gälla fr.o.m. 2018.

⁴⁾ Enligt ett regeringsbeslut från den 25 april 1991 överförs delar av inkomsterna från energiskatten till en annan inkomstittel: 1453 Särskild skatt mot försurning. Överföringen motsvarar 9 kronor per m³ olja.

Energiskatten på fossila bränslen och el förväntas svara för ca 47 miljarder kronor av intäkterna 2018, medan koldioxidskatten förväntas svara för ca 23 miljarder kronor av intäkterna. Fordons-skatt som tas ut på innehav av motorfordon svarar för knappt 15 miljarder kronor av intäkterna.

Tabell 8.9 Vissa skattebaser för energi 2014–2018

År	Enhet	2014	2015	2016	2017*	2018*
Bensin, miljöklass 1 ¹⁾	1 000 m ³	3 401	3 321	3 189	2 974	2 829
Dieselbränsle, miljöklass 1 ²⁾	1 000 m ³	4 729	4 769	4 537	4 410	4 513
varav arbetsmaskiner, jord- och skogsbruk	1 000 m ³	474	480	480	480	480
Naturgas, drivmedel	milj. m ³	59	42	39	42	42
Biogas, drivmedel	milj. m ³	100	117	119	121	121
Etanol, låginblandad, drivmedel	1 000 m ³	171	166	157	144	137
Etanol, ren, drivmedel	1 000 m ³	156	103	58	85	80
FAME, låginblandad, drivmedel	1 000 m ³	256	240	263	324	351
FAME, ren, drivmedel	1 000 m ³	175	177	78	45	12
HVO, låginblandad och ren	1 000 m ³	441	705	1 204	1 382	1 450
Eldningsolja, hushåll och service ³⁾	1 000 m ³	455	508	427	397	369
Naturgas, hushåll och service, uppvärmning	milj. m ³	139	131	124	124	124
El, hushåll och service ⁴⁾	GWh	72 082	71 064	73 432	72 510	72 911
varav vissa kommuner i norra Sverige	GWh	9 506	9 372	8 050	6 754	6 791

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Baserna baseras på Energimyndighetens kortsiktsprognos över energianvändningen, juli 2017, samt redovisade energivarubalanser på Energimyndighetens hemsida. Egna beräkningar för användningen av dieselbränsle och för elanvändningen.

¹⁾ Exklusive låginblandad etanol.

²⁾ Exklusive låginblandade fettsyrametylestrar (Fame) och hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter (HVO).

³⁾ Eldningsolja som normalbeskattas.

⁴⁾ El enligt normalskattenivå förutom för hushåll och tjänstesektor i vissa kommuner i norra Sverige där skattenivån är nedsatt med 9,6 öre/kWh.

Tabell 8.10 Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2014–2018

Tusental fordon

År	2014	2015	2016	2017	2018*
Koldioxidrelaterade systemet för fordonsskatt					
Bensindrivna personbilar	1 828	1 905	1 938	2 006	2 057
Dieseldrivna personbilar	1 015	1 186	1 333	1 470	1 612
Alternativbränsledrivna personbilar	267	272	265	262	258
Lätta lastbilar och lätta bussar	129	167	210	252	295
Viktrelaterade systemet för fordonsskatt					
Bensindrivna personbilar	1 216	1 053	871	730	569
Dieseldrivna personbilar	94	81	66	54	41
Lätta lastbilar och lätta bussar	368	341	311	270	235
Tunga lastbilar	80	80	80	81	82
Tunga bussar	14	14	15	15	15
Motorcyklar	239	241	238	238	236
Totalt	5 252	5 339	5 326	5 380	5 400

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.

Beräkningskonventioner

Energi- och miljöskatterna belastar hushållens konsumtion och företagets 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. arbetsmaskiner¹⁾</i>			
Bensin (koldioxid- och energiskatt)	71%	27%	2%
Dieselbränsle (koldioxid- och energiskatt)	20%	78%	2%
Naturgas (koldioxidskatt)	22%	56%	22%
<i>Uppvärmning²⁾</i>			
Eldningsolja (koldioxid- och energiskatt)	42%	47%	11%
Naturgas (koldioxid- och energiskatt)	25%	68%	7%
<i>El (energiskatt)³⁾</i>	59%	29%	12%

Anm.: Fördelningen baseras på statistik från Statistiska centralbyrån samt statistik över energivarubalans 2014 hämtat från Energimyndighetens webverktyg. Egna beräkningar för dieselbränsle och naturgas för transporter.

¹⁾ 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.

²⁾ Hushåll och service som normalbeskattas. Gasol för uppvärmning till hushåll och service antas ha samma fördelning som naturgas.

³⁾ 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 8.3 nedan. Vad gäller företagets 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 bekämpningsmedel eller för fordons-skatten och kemikalieskatten (se vidare nedan). Om skatten höjs för en insatsfaktor antas de ökade kostnaderna reducera vinsterna, höja varans pris samt minska löneutrymmet. Övervältrings-mekanismen och de antaganden som görs beskrivs utförligt 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	-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

Anm.: 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 mervärdeskatteintäkter 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) avkastningskrav⁷⁶ bibehålls därmed på lång sikt. Vid beräkning av den varaktiga effekten antas hela skatteförändringen övervältras på lönekostnaderna.

⁷⁶ Antagandet om ett givet kapitalavkastningskrav avser alla sektorer. Ingen skillnad görs således mellan konkurrensutsatta och skyddade sektorer.

Det innebär att lönesumman har sjunkit med 76,09 procent av bruttoeffekten efter en anpassning till ett nytt läge i ekonomin.

Skatteförändringar på bekämpningsmedel, naturgrus, kemikalier i viss elektronik som säljs till företag och dieselbränsle som används i jord- och skogsbrukets arbetsmaskiner samt fossila bränslen inom värmesektorn antas enbart påverka näringsinkomster. Nettoeffekten beräknas som bruttoskatteförändringen multiplicerad med (1-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. I budgetpropositionen för 2018 föreslås ett bonus-malus-system för nya lätta fordon. Fordon som omfattas av förslaget föreslås få en förhöjd fordonsskatt under tre år, vilket antas påverka företag i större utsträckning än hushåll. Ungefär 60 procent antas belasta företag. Sådana förändringar förutsätts enbart ge effekt på företagets vinster och beräkning av nettoeffekten görs på samma sätt som för skatten på bl.a. bekämpningsmedel, dvs. som bruttoskatteförändringen multiplicerad med (1-skatt på företagsvinster).

För bruttoeffekten från förhöjd fordonsskatt under bilens tre första år är skattebasen fordon i trafik med fordonsår 2018 eller senare som blir skattepliktiga för första gången den 1 juli 2018 eller senare. Beräkningarna har gjorts utifrån en framskriven fördelning av nyregistrerade fordon 2015 fortfarande i trafik året efter. Andelen bilar med relativt låga utsläpp har antagits öka över tid.

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Vid beräk-

ning 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). Vid beräkningen av bruttoeffekten från bonus-malus-systemet för lätta fordon tas hänsyn till att koldioxidvärdena för nya bilar minskar över tid. Hänsyn tas även till att körcykeln som används för att bestämma fordonens koldioxidvärde börjar bytas ut med start den 1 september 2017.

Nedan följer ett exempel på en beräkning av offentligfinansiell effekt för bensen av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg koldioxid. 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 8.3 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg koldioxid – Exemplet bensen

En skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid innebär att bensinskatten höjs med 0,23 kronor per liter (0,10 kr/kg koldioxid*2,323 kg koldioxid/l bensen≈0,23 kr/l). Exemplet baseras på nuvarande lagstiftning och tar inte hänsyn de lagförslag som föreslås träda ikraft den 1 juli 2018.

Den totala bensinförbrukningen 2018 förväntas uppgå till ca 2,83 miljoner m³ och fördelas enligt tabell 8.11. Det innebär att 2,01 miljoner m³ förbrukas av hushållen, 0,06 miljoner m³ av offentliga sektorn och resterande 0,76 miljoner m³ av företagen.

Förslaget bruttoeffekt beräknas som den direkta förändringen i skatteintäkter som uppstår när koldioxidskatten på bensen höjs. Med antagande om en oförändrad bensinvolymer ger skattehöjningen en **bruttoeffekt** på 0,66 mdkr för den konsoliderade offentliga sektorn, varav ca 0,47 mdkr härrör från hushållen, 0,01 mdkr från offentlig sektors konsumtion och 0,18 mdkr från företagssektorn.

För att beräkna förslaget nettoeffekt behöver även eventuella indirekta effekter beaktas. För den del av bensen som för-

brukas av **hushållen** medför skattehöjningen ökade mervärdesskatteintäkter (däremot uppstår ingen mervärdesskatteeffekt från den offentliga sektorns konsumtion). Kommunerna antas vidare öka eller minska sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförbättring eller resultatförsämring som skatteförslaget leder till (för en utförlig förklaring, se avsnitt 6.1). Detta innebär att nettoeffekten för hushållen, inklusive offentlig sektor, 2018 beräknas till 0,60 mdkr. Eftersom skattehöjningen, inklusive mervärdesskatt, påverkar KPI, uppkommer en KPI-effekt året efter förslagets ikraftträdande, dvs. 2019. Med beaktande av KPI-effekten beräknas nettoeffekten 2019 till 0,52 mdkr för hushållen, inklusive offentlig sektor. Den varaktiga effekten beräknas till 0,52 mdkr ($\approx 0,48 \text{ mdkr} * 1,25 * (1 - 0,1382)$)⁷⁷.

De offentligfinansiella effekterna fördelade på staten, ålderspensionssystemet och kommunerna redovisas i tabell 8.13, med en fördelning av KPI-effekten enligt tabell 2.2, avsnitt 2.2.2.

För den del av förbrukningen som sker i **företagssektorn**, övervältras bruttoeffekten över tid på löner, vinster och priser, enligt tabell 8.12. På kort sikt ger övervältringen på vinster lägre intäkter från skatt på företagsvinster. Effekterna av övervältringen på priser redovisas inte, då det i beräkningen antas att KPI-effekten och mervärdesskatteeffekten tar ut varandra. Övriga effekter på kort sikt beror på övervältringen på 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 i ålderspensionssystemet; lägre inbetalda avgifter, men även lägre förmåner. Nettoeffekten 2018 för den konsoliderade offentliga sektorn från företagets bensinförbrukning uppgår till 0,15 mdkr. Den varaktiga effekten från företagets bensinförbrukning uppgår till 0,15 mdkr.

De offentligfinansiella effekterna fördelade på staten, ålderspensionssystemet och kommunerna redovisas i tabell 8.13.

⁷⁷ 0,1382 motsvarar den sammanlagda indirekta varaktiga KPI-effekten för ålderspensionssystemet och staten 2018, se tabell 2.2.

Den totala nettoeffekten år 2018 för den konsoliderade offentliga sektorn av en skattehöjning med 0,23 kronor per liter bensin beräknas till 0,74 mdkr (=0,60 mdkr från hushåll+ 0,15 mdkr från företag, se tabell 8.13). **Den totala (statiska) varaktiga effekten** blir 0,67 mdkr (=0,52+0,15).

Utifrån ovanstående går det även att beräkna effekten av t.ex. en 5 öres höjning av koldioxidskatten, vilket ger hälften så stora offentligfinansiella effekter.

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 2018 av en skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid 2,19 mdkr. Bensinförbrukningen står därmed för ca 34 procent (=0,74/2,19) av intäkterna från koldioxidskattehöjningen.

Tabell 8.13 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – exemplet bensin

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Hushåll och offentlig sektor				
Bruttoeffekt				0,48
Nettoeffekter, År	2018	2019	2020	Varaktig
A_H Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,02</i>	<i>0,02</i>	<i>0,02</i>
B_H Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</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>
C_H Staten	0,60	0,51	0,51	0,51
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,06	-0,06	-0,06
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,48	0,50	0,50	0,50
Mervärdesskatt	0,12	0,12	0,12	0,12
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,60</i>	<i>0,56</i>	<i>0,56</i>	<i>0,56</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>
Företag				
Bruttoeffekt				0,18
Nettoeffekter, År	2018	2019	2020	Varaktig
A_F Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,03</i>	<i>-0,04</i>	<i>-0,05</i>	<i>-0,05</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,03</i>	<i>0,04</i>	<i>0,05</i>	<i>0,05</i>
B_F Ålderspensionssystemet	-0,01	-0,01	-0,01	0,01
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,01</i>	<i>-0,02</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,02</i>
C_F Staten	0,15	0,15	0,15	0,15
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	-0,01
Skatt på företagsvinster	-0,01	0,00	0,00	0,00
Indirekta skatter på arbete	-0,02	-0,02	-0,03	-0,03
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,18	0,18	0,18	0,18
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,15</i>	<i>0,15</i>	<i>0,14</i>	<i>0,14</i>
Transfereringar, förmåner	0,00	0,00	0,01	0,01
Lönekostnad	0,01	0,01	0,01	0,01
Myndigheternas konsumtion	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,01</i>	<i>0,01</i>
Offentligfinansiell effekt (A_H+A_F+B_H+B_F+C_H+C_F)	0,74	0,66	0,65	0,67

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 skattehöjningen. 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 höjning 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 -1,0.⁷⁸ Den långsiktiga offentligfinansiella effekten till följd av en generell skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid, uppgår i exempel 8.3 till 1,75 miljarder kronor ($=2,19 \cdot 0,8$).

⁷⁸ 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 (CO₂) 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 2,5 procent av beskattningsvärdet för annons i periodisk publika-

tion som inte är annonsblad, katalog eller program. I övriga fall är skattesatsen 7,65 procent av beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet för annonser i en publikation eller annan trycksak och för reklam utgörs av ersättningen för offentliggörandet. I budgetpropositionen för 2018 föreslår regeringen att reklamskatten för annonser i periodiska publikationer som inte utgör annonsblad, katalog eller program slopas fr.o.m. den 1 januari 2018.

Enligt lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m. ska en premieskatt betalas för fri grupplivförsäkring, dvs. grupplivförsäkringar för vilka arbetsgivaren betalar försäkringspremien. 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 2018 sammantaget uppgå till ca 2,2 miljarder kronor, vilket motsvarar knappt 2 procent av de totala intäkterna från punktskatter.⁷⁹

⁷⁹ Så som punktskatterna redovisas i detta kapitel.

Tabell 8.14 Intäkter från övriga punktskatter 2014–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2014	2015	2016	2017*	2018*
Lotteriskatt (inkl. skatt på vinstsparande)	1,30	1,34	1,44	1,50	1,57
Skatt på spel	0,02	0,02	0,01	0,02	0,02
Skatt på annonser och reklam	0,23	0,20	0,20	0,19	0,18
Premieskatt för grupplivförsäkring	0,67	0,51	0,48	0,48	0,42
Summa intäkter	2,21	2,07	2,13	2,18	2,20

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 lotteriskattesatsen 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.

8.6 Konventioner för omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (indexering)

Tobaks-, energi- och koldioxidskatter omräknas årligen med förändringen av konsumentprisindex, KPI. Utöver förändringen av KPI omräknas energi- och koldioxidskattesatserna för bensin och dieselbränsle med ett schabloniserat tillägg med två procentenheter för att även ta hänsyn till reala inkomstökningar (utveckling av bruttonationalprodukten, BNP). Senast i november varje år ska regeringen i en förordning lägga fast det kommande årets omräknade skattesatser. I budgetpropositionen för 2018 föreslås att skatten på kemikalier i viss elektronik och skatten på flygresor fr.o.m. 2019 också ska omräknas årligen med förändringen av KPI. I budgetpropositionen föreslås även att skatten på naturgrus och

skatten på avfall fr.o.m. 2019 ska omräknas med förändringen av KPI plus två procentenheter.

Den årliga omräkningen av skattesatser enligt gällande regelverk redovisas inte som en offentligfinansiell effekt, eftersom det då inte är fråga om en regeländring. Ett förslag om en ny eller ändrad indexeringslagstiftning innebär att offentligfinansiella effekter av regeländringen redovisas. En jämförelse kan göras med den värde-relaterade mervärdesskatten där den offentliga sektorns intäkter från skatten i stort följer prisutvecklingen utan en årlig omräkning av skattesatserna.

Även vissa direkta skatter är knutna till KPI genom olika basbelopp och index. Gemensamt för dessa är att de utgår från historisk förändring av KPI, mellan juni andra året före och juni året närmast före aktuellt år. Indexering av punktskatter utgår även från historisk förändring av KPI utifrån samma grundprincip. Omräkningsförfarandet skiljer sig något åt jämfört med hur omräkningen görs för vissa direkta skatter. Underlaget för omräkningen av punktskatter är de skattesatser som anges i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE), eller i lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), dvs. inte de skattesatser som anges i den senaste förordningen. Det innebär att omräkningen utgår från den skattesats som anges i LSE eller LTS och utvecklingen av KPI från juni året före det år då skattesatsen senast ändrades i lagen.

Vid indexregleringen använder regeringen s.k. fastställda index-tal som SCB beräknar och publicerar (se www.scb.se, tabellen: KPI fastställda tal, där 1980 anger indextalet 100).

Exempel 8.4 Omräkning av punktskatter enligt index 2018

Nedan ges exempel på hur omräkningen och avrundningen görs:

För tobaksskattesatserna skedde den senaste lagändringen 2015. Tobaksskattesatserna för 2017 framgår av förordning. Skattesatserna för 2018 bestäms genom att de i LTS angivna skattebeloppen omräknas med förhållandet mellan KPI i juni 2014 och KPI i juni 2017. Beräkningen utgår alltså från 2015 års skattesatser. När det gäller cigaretter ska omräkningen endast avse styckeskatten. Index har mellan juni 2014 och juni 2017 ökat med 2,31 % = $321,97/314,70-1$, uttryckt i % och avrundat med två decimaler). Omräkning av styckeskatten för cigaretter görs

enligt: $1,51 \text{ kr/styck} * 1,0231 = 1,54 \text{ kr/styck}$, avrundat till hela ören.

Koldioxid- och energiskattesatserna på bränslen för 2017 framgår av förordning. De senaste lagändrade skattesatserna är för 2016. Beräkningen utgår alltså från 2016 års skattesatser. Skattesatserna för 2018 bestäms genom att de i LSE angivna skattebeloppen omräknas med förhållandet mellan KPI i juni 2015 och KPI i juni 2017. Index har under perioden ökat med 2,76 % $= 321,97/313,33 - 1$, uttryckt i % och avrundat med två decimaler). För bensin och dieselbränsle görs även en omräkning med ett tillägg av två procentenheter per år till KPI-omräkningen. Utifrån årlig indexförändringen med tillägget om två procentenheter räknas 2016 års sammanlagda koldioxid- och energiskattesatser på bensin och dieselbränsle upp med 6,85 % $= (316,54/313,33 + 0,02) * (321,97/316,54 + 0,02) - 1$, uttryckt i % och avrundat med två decimaler. Den tillkommande omräkningen för bensin och dieselbränsle sker av såväl energiskatten som koldioxidskatten men uttrycks som en höjning av energiskatten. Omräkning för dieselbränsle görs enligt:

- 1) Koldioxidskattebeloppet för 2018 erhålls genom att koldioxidskattebeloppet för 2016 räknas om med förändringen av KPI mellan juni 2015 och juni 2017; 2,76 %:
 $3\ 204 \text{ kr/m}^3 * 1,0276 = 3\ 292 \text{ kr/m}^3$, avrundat till hela kronor.
- 2) Energiskattebeloppet (miljöklass 1) för 2018 erhålls genom att summan av energi- och koldioxidskatt för 2016 räknas om med förändringen av KPI plus två procentenheter per år mellan juni 2015 och juni 2017 med avdrag för det omräknade koldioxidbeloppet under 1 ovan:
 $(2\ 355 \text{ kr/m}^3 + 3\ 204 \text{ kr/m}^3) * 1,0685 - 3\ 292 = 2\ 648 \text{ kr/m}^3$, avrundat till hela kronor.

Vid förslag om ändrade skattesatser i lagen om skatt på energi och lagen om tobaksskatt är det brukligt att indexomräkningen ingår i de föreslagna skattebeloppen.

Bilaga Prognoser på skattebaser och skattesatser för inkomståret 2018

Miljarder kronor respektive procent

År	Skattebas Skattesats	
	2018	2018
Direkta skatter		
Direkta skatter på arbete		
Kommunal inkomstskatt (vägd genomsnittlig skatt) ¹⁾	2 261	32,12
Statlig inkomstskatt skikt 1	270	20,00
Statlig inkomstskatt skikt 2	123	5,00
Allmän pensionsavgift	1 759	7,00
Skatt på kapital		
Skatt på kapital, hushåll		30,00
Överskott av kapital	292	
Underskott av kapital	60	
Avkastningsskatt pensionskapital	21	15,00
Avkastningsskatt kapitalförsäkringar	7	30,00
Kommunal fastighetsavgift ²⁾		
Småhus		0,75
Hyreshus		0,30
Skatt på företagsvinster	615	22,00
Indirekta skatter		
Indirekta skatter på arbete		
Arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift	1 785	31,42
Egenavgifter inklusive allmän löneavgift	42	28,97
Särskild löneskatt		
Juridiska personer	186	24,26
Fysiska personer	3	24,26
Lön och annan ersättning (äldre än 65 år)	38	6,15
Aktiv näringsverksamhet (äldre än 65 år)	9	6,15
Skatt på konsumtion och insatsvaror		
Mervärdesskatt		
25-procentområdet	1 289	25
12-procentområdet	346	12
6-procentområdet	112	6
0-procentområdet	13	0

¹⁾ Skattesatsen avser 2017.

²⁾ För 2018 förväntas den kommunala fastighetsavgiften uppgå till 7 812 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 337 kronor per lägenhet i flerbostadshus, dock högst 0,3 procent av taxeringsvärdet.

Register

A

Administrativa avgifter, 116
Aktiebolag, 111–113, 115, 118, 121,
128, 129, 131, 137, 140, 141, 143,
144
Aktiekapital, 114, 115
Aktier, 89, 91, 95, 96, 102, 103, 119
Alkoholskatt, 31, 185, 186
Allmän löneavgift, 63, 149, 150, 152,
155, 156, 158, 160–163, 221
Allmän pensionsavgift, 49, 63
Anläggningstillgång, 116
Anskaffningsvärde, 117
Arbetsgivaravgift, 22, 28, 38–43, 59,
93, 99, 149–156, 163, 209
Arbetslöshetsunderstöd, 82
Arbetsutbud, 40, 82
Avkastningsskatt, 40, 87, 96–98, 100–
102, 118
Avskrivning, 115–117

B

Begränsningsregel, 106
Bensin, 43, 84, 183, 193, 211, 215
Betalningsförskjutningar, 55
Beteendeeffekt, 19, 31
Biodrivmedel, 195
Bokslutsdisposition, 114, 117, 119,
131
Bokslutmässiga dispositioner, 115
Bolagsskatt, 28, 32, 51, 93, 99, 111,
113, 114, 118, 119, 122, 133, 153,
209

Bonus–malus, 199, 210, 211
Bostadsbidrag, 49
Bostadshyror, 168
Bostadsrättsförening, 128, 129
Bruttoeffekt, 27
Brytpunkt, 19, 67, 68

D

Dieselbränsle, 193, 194–196, 198,
208, 210, 215
Direkt skatt, 19, 38, 63, 64, 87
Direktägande, 89, 144
Diskonteringsränta, 19, 37, 49, 50,
53–55
Dämpningsregel, 106
Dödsbon, 88, 102, 111, 162

E

Effektiv skatt, 57
Efterlikvider, 127, 128
Egenavgifter, 131, 132, 137, 149,
150, 159, 160, 162
Ekonomisk förening, 91, 127–129,
140, 141, 143
EI, 193, 197
Energiskatt, 38, 40, 43, 45, 183, 193,
195–198, 204, 205, 215, 218
Enkelt bolag, 113, 142, 143
Enskild firma, 113, 139
Enskild näringsidkare, 71, 111, 112,
131–134, 149, 159
Enskilda personer, 162
Ersättningsfond, 142

EU:s mervärdesskattedirektiv
(2006/112/EG), 167
EU:s system för handel med
utsläppsrätter, 195, 196
Europabolag, 111, 140, 141
Europeiska kooperativa föreningar,
140–142
Expansionsfond, 132–134, 136–139,
141, 142
Expansionsfondsskatt, 132, 133, 137,
138

F

FASIT, 45, 64, 82, 83, 95, 122
Fastighetsavgift, 105, 106, 108, 109,
129
kommunal, 106
Fastighetsskatt, 105–108, 110, 129
Filiainkomster, 147
Finansiella tjänster, 168
Finansiellt sparande, 19, 21, 29, 38,
154
Flygbensin, 168, 193
Flygfoto, 168
Fondandelar, 89, 91, 102
Fordonsskatt, 198, 199, 205, 209,
210, 211
Formell skatt, 19, 57
FRIDA, 94, 111, 112, 119, 121, 130
F-skatt, 159
Fysisk person, 115, 121, 132, 137
Fåmansföretag, 93–95, 115, 121
Förevisning av naturområden, 169
Förmånsbil, 81
Försäkringskapital, 96
Försörjningsstöd, 48
Förvärvsinkomst, 63

G

Genomsnittlig skatt, 20, 58, 69

Grundavdrag, 45, 61, 63, 67–70, 75,
76

H

Handelsbolag, 71, 111–113, 136–142,
159

I

Ideella föreningar, 169, 170
Implicit skatt, 58
Indexering, 218
Indirekt effekt, 20, 21, 28, 34, 36, 38,
39, 44, 50–52, 59, 61, 119
arbetsgivaravgift, 153–155
avkastningsskatt, 98
fastighetsskatt, 109
mervärdesskatt, 172
punktsskatt, 184, 208, 210
Indirekt skatt, 20, 38, 43
Inkomstbasbelopp, 45, 72, 83, 93, 94,
106, 163
Inkomstgolv, 83
Inkomstskatt
kommunal, 63, 66, 75
statlig, 63, 67
Inkomsttak, 83
Insatskapital, 127
Internationell dubbelbeskattning,
146
Investeraravdrag, 104
Investeringsfonder, 89, 95, 96, 111,
144
Investeringssparkonto, 91, 102, 103
Investmentföretag, 89, 95, 96, 144

J

Jobbskatteavdrag, 49
Juridiska personer, 89, 95, 111, 113,
131, 136, 140, 145, 163–165
Justerad anskaffningsutgift, 138

K

Kapitalandelsfond, 115
 Kapitalförlust, 88, 89, 92, 95, 115
 Kapitalförsäkringar, 96
 Kapitalunderlag, 96, 97, 103, 138
 Kapitalvinst, 88, 89, 92, 94, 95, 103,
 115, 116, 121, 144
 Kassamässig redovisning, 20
 Kassamässiga effekter, 55
 Koldioxidskatt, 29, 45, 193–196, 205,
 211, 215, 218
 Kommanditbolag, 113, 136, 137
 Kommunal fastighetsavgift. *Se*
 Fastighetsavgift
 Koncerner, 115, 143
 Konstverk, 168
 Kooperativ, 127, 128, 141
 KPI-effekt, 20, 28, 43–57, 49
 arbetsgivaravgift, 153, 154
 fastighetsskatt, 109, 110
 mervärdesskatt, 172
 punktskatt, 184, 208–210
 Kraftvärmeverk, 196
 Kreditinstitut, 102

L

Livförsäkringsföretag, 96
 Livsmedel, 168
 Lotteriskatt, 216
 Långsiktig offentligfinansiell effekt,
 20, 29, 30, 172
 koldioxidskatt, 215
 mervärdesskatt, 180–82

M

Marginalskatt, 20, 58–60, 69, 93
 Marginalskattesats, 28, 37, 58, 60, 61
 Mervärdesskatt, 34, 44, 109, 154,
 167–182, 184, 198, 208
 Mervärdesskattepliktiga företag, 167

Milersättning, 81
 Miljötillägg, 199
 Minimikapital, 127
 Myndighetsanslag, 155

N

Nationalräkenskaper, 169
 Nettoeffekt, 21, 28–30, 33, 36, 38,
 45, 46, 49, 50–52, 55, 59
 arbetsgivaravgift, 153
 mervärdesskatt, 181, 182
 punktskatt, 208, 209, 210, 211,
 215
 Nuvärdesberäkningar, 53
 Näringsfastighet, 88
 Näringsverksamhet, 60, 65, 71, 74,
 88, 89, 91, 95, 109, 112, 114, 115,
 118, 128–134, 136–142, 145, 149,
 151, 159, 160, 162, 163

O

Obeskattad reserv, 117

P

Partrederi, 113, 142, 143
 Pensionsavgift, 48
 allmän, 71
 Pensionsgrundande transfereringar,
 48
 Periodiserad redovisning, 21, 54
 Periodiseringsfond, 113, 116, 117,
 131, 138, 142
 Personbefordran, 168
 Prisbasbelopp, 21, 34, 44, 45, 48, 69,
 72, 107, 159
 Priselasticitet, 21, 215
 Privat pensionskapital, 96
 Privatbostadsfastighet, 88
 Punktskatt, 31, 34, 37, 39, 43, 52, 84,
 109, 167–182

R

Realränta, 53
Receptbelagda läkemedel, 168
Rederiverksamhet, 145
Reduktionsplikt, 194
Registrerade trossamfund, 151
Reservfond, 115, 127
Restaurang- och cateringtjänster,
168, 181
Restvärdesmetod, 117
ROT-avdrag, 78
Rumsuthyrning, 168
RUT-avdrag, 78
Räntebidrag, 129
Räntefördelning
negativ, 91, 132, 136, 138, 139,
141, 142
positiv, 132

S

Samlarföremål och antikviteter, 168
Schablonintäkt, 89, 95, 103, 117, 144
Sjukpenning, 82
Sjukpenninggrundande inkomst, 48
Självfinansieringsgrad, 21, 30, 82,
122, 182
Sjöinkomstavdrag, 66, 67
Skadestånd, 116
Skatt på annonser och reklam, 216
Skatt på deponerat avfall, 201
Skatt på flygresor, 201, 218
Skatt på handelsgödsel och
bekämpningsmedel, 201
Skatt på kapital, 87–110
Skatt på kemikalier i viss elektronik,
201, 210, 218
Skatt på naturgrus, 201
Skatt på spel, 216
Skatt på termisk effekt i
kärnkraftsreaktorer, 198

Skatt på trafikförsäkringspremier,
200
Skatt på vinstsparande, 216
Skatteavtal, 146, 147
Skattebefriade institutioner, 111
Skatteincidens, 21
Skatteinkomst, 21, 54
Skatteintäkt, 21, 54
Skattekil, 22, 59
Skattekvot, 22, 59
Skattemässiga justeringar, 114, 115
Skatteobjekt, 19–23, 63, 87, 167, 183
Skatteplanering, 32
Skattereduktion, 63, 76
Skattesubjekt, 19, 20, 22, 23, 31, 63,
64, 87, 88, 113, 115, 128, 137,
139, 141–143, 147, 167, 183
Skattskyldighet, 146
Skiktgräns, 22, 45, 49, 67, 132, 137
nedre, 67
övre, 67
Skogskonto, 132
Socialavgift, 39, 52, 59, 63, 71, 72, 83,
84, 98, 149–166
Spärrbelopp, 107
SRU-data, 112
STAR, 64
Statens upplåningsränta, 50
Statligt ägande, 33
Statsbidrag, 154, 155, 180
Statslåneränta, 94, 96, 97, 103, 117,
132, 138
Stämpelskatt, 107
Stödområde A, 151, 159
Svavelskatt, 198
Särskild löneskatt, 63, 114, 118, 119,
131, 132, 137, 149, 150, 162–166
Särskild premieskatt för
grupplivförsäkring,, 217

T

Takbelopp, 106
Taxeringsvärde, 105
Tjänstepension, 96, 97, 151, 162
Tjänstepensionsavsättningar, 96
Tjänstepensionskapital, 87, 96
Tobak, 31, 183
Tobaksskatt, 191, 218
Tonnagebeskattning, 145
Trängselskatt, 211

U

Undantagna från
 mervärdesbeskattning, 168
Underskottsavdrag, 116
Uppbörd, 54, 55
Upphovsmannakonto, 132
Uppskrivningsfond, 115
Utdelning, 89, 93, 95, 121, 128, 144
Utgående skatt, 167
Utländskt bolag, 147

V,W

Varaktig effekt, 22, 29, 49, 55

Vård och omsorg, 168
Värdeminskingsavdrag, 116
Värdepappersbolag, 103
Värderelaterad skatt, 184, 190
Värdeår, 106

Y

Yrkesmässig sjöfart, 168

Å

Ålderspensionssystemet, 33, 36

Ö

Överavskrivningar, 113, 117
Övervältring, 19, 23, 28, 33, 37–39,
 52, 178
 arbetsgivaravgift, 153, 154
 avkastningsskatt, 87, 99
 egenavgift, 160
 mervärdesskatt, 167, 181
 punktskatt, 183, 184, 209