

Beräknings- konventioner 2021

ISBN 978-91-519-1520-3
ISSN 1650-0741

Förord

Beräkningskonventioner 2021 beskriver hur offentligfinansiella effekter till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas och redovisas. Syftet med rapporten är att öppet redovisa de metoder som tillämpas vid beräkningarna och skapa förutsättningar för konsistenta och konsekventa beräkningar över tid. Eftersom de offentligfinansiella effektberäkningarna utgör en väsentlig del av det beslutsunderlag som regeringen och riksdag har när de avgör vilka reformer som ska genomföras och hur de ska finansieras är det angeläget att beräkningsmetoderna är transparenta. Rapporten har publicerats årligen sedan 1997, i nära anslutning till överlämnandet av budgetpropositionen

Utöver redogörelsen för de offentligfinansiella effektberäkningarna innehåller rapporten också kortfattade beskrivningar av de mest centrala delarna i regelverken för olika skatter och avgifter. Rapporten ska dock inte användas som referensskälla när det gäller skatte- och avgiftssystemets mer exakta juridiska innebörd. Dessutom innehåller rapporten statistik över skattebasernas och skatteintäkternas storlek. Denna statistik, liksom de olika räkneexemplen och nyckeltalen i rapporten, har uppdaterats så att de avser 2021. Jämförelsenormen för de förändringar som exemplifieras i rapporten är de skatte- och avgiftsregler som gäller för 2021, under förutsättning att de förslag och bedömningar som lämnas i budgetpropositionen för 2021 antas av riksdagen.

Beräkningskonventioner 2021 har skrivits av handläggarna vid skatteekonomiska enheten på Finansdepartementet. Vi tar tacksamt emot synpunkter på rapporten. Dessa lämnas till ansvarig handläggare enligt förteckningen på kontaktpersoner.

Stockholm den 25 september 2020

Henrik Hammar

Åsa Andersson

Kontaktpersoner

Skatt på arbetsinkomster – förvärvsinkomstbeskattning	Martin Zernell	08-405 53 58
	Magnus Gustavsson	08-405 52 99
	Malin Sandebree	08-405 44 20
	Maria Gustafsson	08-405 32 16
	Erik Jonasson	08-405 37 98
Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter	Malin Sandebree	08-405 44 20
	Magnus Gustavsson	08-405 52 99
	Maria Gustafsson	08-405 32 16
	Åsa Andersson	08-405 24 18
	Martin Zernell	08-405 53 58
Skatt på kapitaläggande - kapital- och egendomsskatter	Åsa Andersson	08-405 24 18
	Pardis Nabavi	08-405 34 15
	Sebastian Escobar-Jansson	08-405 19 45
Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter	Christian Thomann	08-405 13 36
	Pardis Nabavi	08-405 34 15
	Mats Andersson	08-405 44 32

Skatt på konsumtion - energi- och miljöskatter	Viktor Gunnarsson	08-405 41 57
	Mats-Olof Hansson	08-405 29 77
	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
	Daniel Waluszewski	08-405 14 52
	Sandra Backlund	08-405 95 76
	Erik Jonasson	08-405 37 98
Skatt på konsumtion - övriga punktskatter	Raisa Gunnarsson	08-405 82 43
	Kristin Gunnarsson	08-405 21 52
	Sandra Backlund	08-405 95 76
	Thomas Sundqvist	08-405 22 86
Skatt på konsumtion - mervärdesskatt	Sebastian Escobar-Jansson	08-405 19 45
	Raisa Gunnarsson	08-405 82 43
	Kristin Gunnarsson	08-405 21 52
Finansdepartementet, växel		08-405 10 00

Innehåll

Ordlista.....	11
1 Offentligfinansiella effekter	15
1.1 Bruttoeffekt, nettoeffekt och varaktig effekt	20
1.2 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad	22
1.3 Sammanfattning	23
2 Indirekta effekter och varaktig effekt	25
2.1 Indirekta effekter av ändrade skatteregler.....	26
2.1.1 Effekter av övervältring på löner, vinster och priser.....	27
2.1.2 Effekter på mervärdesskatten av ändrade punktskatter.....	30
2.1.3 Effekter av förändringar i KPI.....	30
2.1.4 Statligt ägande.....	34
2.1.5 Åtgärder för att motverka skadlig skatteplanering.....	34
2.2 Varaktig effekt.....	35
2.3 Val av diskonteringsränta	39
2.4 Offentligfinansiella effekter vid förändrade regler för uppbörd	40
2.5 Olika mått på skatteuttag	43
2.6 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2021.....	45

3	Skatt på arbetsinkomster – förvärvsinkomstbeskattning.....	47
3.1	Beskattningsbar förvärvsinkomst.....	49
3.2	Kommunal inkomstskatt	50
3.3	Statlig inkomstskatt	51
3.4	Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre	52
3.5	Den allmänna pensionsavgiften.....	55
3.6	Skattereduktioner.....	56
3.6.1	Skattereduktion för arbetsinkomster.....	58
3.6.2	Skattereduktion för sjukersättning och aktivitetsersättning.....	62
3.6.3	Rot- och rutavdrag.....	63
3.6.4	Skattereduktion för förvärvsinkomster	64
3.6.5	Övriga skattereduktioner under inkomsthuvudgruppen Direkta skatter på arbete	65
3.7	Avdrag för kostnader i tjänst.....	66
3.8	Långsiktig offentligfinansiell effekt av ändrad direkt skatt på arbete: beräkning av självfinansieringsgraden.....	68
4	Skatt på arbetsinkomster – socialavgifter	71
4.1	Arbetsgivaravgifter.....	73
4.2	Egenavgifter.....	82
4.3	Särskild löneskatt	84
5	Skatt på kapitaläggande – kapital- och egendomsskatter	87
5.1	Beskattning av fysiska personers kapitalinkomst.....	88
5.2	Investeringsparkonto.....	91
5.3	Inkomster från fåmansföretag.....	93
5.4	Avkastningsskatt	95

5.5	Kupongskatt.....	100
5.6	Investeraravdrag.....	100
5.7	Fastighetsavgift och fastighetsskatt.....	101
6	Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter.....	107
6.1	Beskrivning av databasen FRIDA.....	108
6.2	Nya skatteregler för företagssektorn.....	109
6.3	Aktiebolag.....	110
6.4	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen: beräkning av självfinansieringsgraden.....	115
6.5	Ekonomiska föreningar.....	120
6.6	Bostadsrättsföreningar.....	122
6.7	Enskild näringsverksamhet.....	123
6.8	Handelsbolag och kommanditbolag.....	128
6.9	EEIG, europabolag, europeiska kooperativa föreningar, EGTS och Eric-konsortier.....	132
6.10	Enkelt bolag och partrederi.....	134
6.11	Koncerner.....	135
6.12	Investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder.....	136
6.13	Kvalificerad rederiverksamhet.....	138
6.14	Internationell företagsbeskattning.....	138
7	Skatt på konsumtion – energi- och miljöskatter	141
7.1	Energiskatt på el.....	144
7.2	Koldioxid- och energiskatt på bränslen.....	145
7.3	Fordonsskatt.....	150
7.4	Andra miljörelaterade skatter.....	153

7.5	Beräkningskonventioner	155
7.6	Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten	163
8	Skatt på konsumtion – övriga punktskatter	165
8.1	Alkoholskatt	166
8.2	Tobaksskatt	171
8.3	Kemikalieskatt	174
8.4	Andra punktskatter	176
9	Skatt på konsumtion – mervärdesskatt	179
9.1	Breddad skattebas för mervärdesskatt	185
9.2	Kommunsektorn	191
9.3	Långsiktig offentligfinansiell effekt av selektiva mervärdesskatteförändringar: beräkning av självfinansieringsgraden	192
	Bilaga 1 Skattebaser och skattesatser	195
	Bilaga 2 Konventioner för omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (indexering)	197

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:	Skattebetalningen 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 offentlig-finansiella effekt i förhållande till den kortsiktiga nettoeffekten.
Skatteincidens:	En skattekostnads slutliga fördelning på olika skatteobjekt. I beräkningskonventionerna görs antaganden om hur skatteincidensen förändras över tid genom s.k. övervältringsprofiler. Se övervältring.
Skatteinkomst:	Inkomsten är kassamässig, dvs. den redovisas det år skatten faktiskt betalas in.
Skatteintäkt:	Intäkten är en periodiserad inkomst, dvs. den hänförs till det år då den skattepliktiga händelsen äger rum.
Skattekil:	Skattekilen utgör den andel av priset på en vara eller tjänst som går till skatter och avgifter (inkomstskatter, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt etc.). På grund av skattekilen uppkommer en skillnad mellan vad köparen av en vara eller tjänst betalar och vad den som utför tjänsten får behålla efter skatt.
Skattekvot:	De totala skatteintäkterna i förhållande till bruttonationalprodukten (BNP).
Skatteobjekt:	Den som faktiskt betalar skatten.

Skattesubjekt:	Den som är skattskyldig och formellt betalar in skatten.
Skiktgräns:	Den nedre och övre skiktgränsen avser gränserna för uttag av statlig inkomstskatt på 20 respektive 25 procent i termer av den beskattningsbara inkomsten, dvs. den fastställda förvärvsinkomsten minskat med grundavdrag och sjöinkomstavdrag, jämför med brytpunkt.
Uppbörd:	Skatter, avgifter och andra inkomster som överförs till respektive inkomstitel på statens budgets inkomstsida.
Varaktig effekt:	Beskriver offentligfinansiella effekten utan koppling till de offentliga finanserna ett visst år. Relevant mått om den offentligfinansiella effekten varierar över tiden eller är tillfällig.
Övervältring:	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 Offentligfinansiella effekter

Ekonomisk politik innebär avvägningar mellan önskvärda reformer och hur de ska finansieras. Offentligfinansiella effektberäkningar utgör ett beslutsunderlag i dessa situationer. Hur förändringar i skattesystemet påverkar ekonomin är komplext. Ekonomiska aktörer kan reagera på en skatteändring på flera sätt, t.ex. genom att ändra sin produktion, konsumtion, arbetsutbud, sparande och risktagande. I sin tur påverkar detta utbud, efterfrågan och pris på olika varor och tjänster i ekonomin. Därtill spelar det roll hur en reform finansieras. Om en skattesänkning finansieras med ökad upplåning måste lånet betalas tillbaka i framtiden, något som också har konsekvenser för reformens samlade effekt på de offentliga finanserna. Det är inte möjligt att ta hänsyn till samtliga ekonomiska effekter av en skatteändring och kvantifiera dem i ett enda offentligfinansiellt mått.¹ Det finns därför ett behov av att analysera hur en skatteändring påverkar ekonomin på flera sätt.

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna av ändrade skatte- och avgiftsregler som redovisas i regeringens propositioner utgör *ett* sätt att beskriva vilka effekter en skatteändring kan ha på de offentliga finanserna. Syftet är att på ett transparent sätt ge en rättvisande bild av hur en skatteåtgärd påverkar de offentliga finanserna, framför allt på kort och medellång sikt. I beräkningarna behöver man göra en avvägning mellan enkelhet och precision. Beräkningskonventionerna utgår i normalfallet från en rad förenklade antaganden, t.ex. att beteendet hos hushåll och företag inte ändras till följd av förändrade skatteregler, även om det i en del fall görs avsteg från dessa om det bedöms att det är nödvändigt för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten. Utgångspunkterna och antagandena i beräkningskonventionerna beskrivs i detta avsnitt.

¹ Se Adam, S. och Bozio, A. (2009). Dynamic Scoring, *OECD Journal on budgeting*, 9(2), för en diskussion om svårigheterna med att göra en fullständig analys av de ekonomiska effekterna av ändrade skatter och utgifter.

Utöver dessa beräkningar görs kontinuerligt kompletterande konsekvensanalyser av skatteförslagen som presenteras i promemorior, lagrådsremisser och propositioner. Konsekvensanalyserna omfattar inte enbart effekten på den offentliga sektorns finanser, utan också effekterna på t.ex. sysselsättningen, den ekonomiska fördelningen och miljön. Regeringens prognoser för den ekonomiska utvecklingen och de offentliga finanserna bygger slutligen på en sammantagen bedömning av hur den förda och föreslagna finanspolitiken påverkar ekonomin.

Beräkningarna förutsätter oförändrat beteende

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. De efterfrågade och utbudna kvantiteterna av varor och tjänster är därmed opåverkade och aktivitetsnivån i ekonomin oförändrad. Antagandet om oförändrat beteende gör att beräkningarna tenderar att överskatta de offentligfinansiella effekterna något, framför allt på längre sikt. De ger dock i normalfallet fortfarande en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. I den mån beteendeeffekterna leder till substitution mellan olika varor och tjänster med liknande beskattning torde problemet vara begränsat.

Undantag från antagandet om oförändrat beteende kan göras om det bedöms nödvändigt för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten. Det kan till exempel vara aktuellt om utbud och efterfrågan bedöms ändras i stor utsträckning eller om substitution mot utländsk konsumtion förväntas ske i betydande omfattning. För skatteåtgärder som i första hand inte har fiskala motiv utan primärt syftar till att påverka beteenden finns det ofta större skäl att frångå de statiska beräkningarna.² De offentligfinansiella effekterna av förändringar i punktskatterna på flygresor, plastbärkassar, alkohol och tobak är sådana exempel.

Även om effekterna på utbud och efterfrågan normalt sett inte beaktas i beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna analyseras de i de konsekvensanalyser som genomförs i beredningen

² Auerbach diskuterar beteendeeffekter och deras konsekvenser för intäktsberäkningar, se Auerbach, A. J. (2005). Dynamic Scoring: An Introduction to the Issues, *American Economic Review*, 95(2).

av skatteförslagen. Konsekvensanalyserna har ofta ett mer långsiktigt perspektiv jämfört med de offentligfinansiella effekterna, som fokuserar på ikraftträdandeåret och de närmaste åren därefter. Det långsiktiga perspektivet gäller i synnerhet analysen av konsekvenserna för sysselsättningen och miljön. Hur aktivitetsnivån i ekonomin och skattebaserna påverkas över tid beaktas i regeringens prognoser för den ekonomiska utvecklingen och de offentliga finanserna. I den makroekonomiska prognosen görs en samlad bedömning av hur samtliga förslag påverkar ekonomin via effekter på t.ex. tillväxt, sysselsättning och priser. Prognosen för skatteintäkterna baseras därefter på såväl den makroekonomiska prognosen som på de offentligfinansiella effekter som har beräknats enligt beräkningskonventionerna. Skatteprognosen ligger sedan till grund för den inkomstberäkning som riksdagen beslutar om för budgetåret och för beräkningen av den offentliga sektorns finansiella sparande.

Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer

De offentligfinansiella effektberäkningarna görs normalt sett i ikraftträdandeårets priser och volymer. Beräkningarna görs alltså i den ekonomiska miljö som råder under året då regelförändringarna träder i kraft och den makroekonomiska utvecklingen tillåts inte slå igenom på skattebaserna i beräkningarna av effekterna för åren därefter. Den offentligfinansiella effekten blir därmed isolerad från såväl beteendemässiga konsekvenser som förändringar i den ekonomiska konjunkturen. Undantag kan göras om det bedöms nödvändigt för att ge en rättvisande bild av den offentligfinansiella effekten. Det kan till exempel vara aktuellt för skattebaser som bedöms förändras mycket kraftigt på kort sikt.

Beräkningarna är partiella

De offentligfinansiella effekterna är partiella och beräknas separat för varje föreslagen åtgärd. På så sätt kan riksdagen ta ställning till varje enskilt förslag i budgetpropositionen och hur det påverkar den offentliga sektorns finansiella sparande och möjligheten att uppfylla de finanspolitiska målen.

Offentligfinansiella effekter beräknas endast vid ändrade regler

Vissa skatte- och avgiftsregler är konstruerade så att de beror på ekonomiska indikatorer som inflation, inkomstutveckling eller statslåneränta. Den årliga omräkningen eller indexeringen av skattesatser och belopp enligt gällande regelverk betraktas inte som regeländringar och ger inte upphov till en offentligfinansiell effekt enligt beräkningskonventionerna. Ett förslag som inför eller ändrar en indexering betraktas däremot som en ändrad regel och en offentligfinansiell effekt beräknas och redovisas.

Redovisningen i beräkningskonventionerna följer budgetpropositionen

De offentligfinansiella effekterna redovisas i periodiserade termer. Det innebär att effekten hänförs till det år den skattepliktiga händelsen inträffar, oavsett när uppbörden av skatten sker. Beräkningarna avser effekten på den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande, dvs. det sammanlagda sparandet i staten, ålderspensionssystemet och kommunsektorn när inbördes transfereringar mellan de olika delsektorerna räknats av. Normalt beskrivs inte vilken inkomstitel i statens budget en specifik skatt bokförs på. För sådana uppgifter hänvisas till Inkomstliggaren som årligen publiceras av Ekonomistyrningsverket och som redovisar samtliga inkomstitlar i statens budget.³ De offentligfinansiella effekterna redovisas i miljarder kronor avrundat till två decimaler.

Tre olika offentligfinansiella effekter beräknas: *bruttoeffekten* för ikraftträdandeåret, *nettoeffekten* för ikraftträdandeåret och två år framåt i tiden, samt den *varaktiga effekten*.

I budgetpropositionerna redovisas normalt de offentligfinansiella effekterna för den offentliga sektorn som helhet. I vissa sammanhang kan det dock finnas skäl att redovisa effekterna uppdelade för staten, kommunsektorn och ålderspensionssystemet. Effekterna för *staten* påverkar beräkningen av inkomsterna i statens budget, som riksdagen beslutar om. Effekterna för *ålderspensionssystemet* visar i hur stor utsträckning finansiering sker vid sidan av statens budget och redovisningen av effekten för *kommunsektorn* är betydelsefull för om och hur åtgärderna bör regleras mellan stat och kommun.

Även om en regeländring i första hand bara berör en delsektor kan andra delsektorerna påverkas indirekt. En förändring i

³ Inkomstliggaren finns tillgänglig på Ekonomistyrningsverkets hemsida, www.esv.se.

mervärdesskatten leder exempelvis till ändrade skatteintäkter för staten, men kan också leda till förändringar av prisbasbeloppet som påverkar det finansiella sparandet i både kommunsektorn och ålderspensionssystemet (se vidare avsnitt 2.1.3).

Tabell 1.1 visar en mall för hur de offentligfinansiella effekterna redovisas i kapitel 3-9 i denna rapport.

Tabell 1.1 Mall för redovisning av periodiserade offentligfinansiella effekter i Beräkningskonventionerna 2021

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				
Nettoeffekter, År	2021	2022	2023	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)				

1.1 Bruttoeffekt, nettoeffekt och varaktig effekt

Bruttoeffekten beskriver den direkta effekten på skatteintäkterna

Den mest grundläggande offentligfinansiella effekten utgörs av den så kallade *bruttoeffekten*, som beskriver åtgärdens direkta effekt på intäkterna från skatten i fråga. Bruttoeffekten beräknas som

$$\text{Bruttoeffekt} = \text{Skattebas} * \Delta \text{Skattesats},$$

där $\Delta \text{skattesats}$ anger förändringen i skattesatsen. Referensalternativet vid tolkningen av bruttoeffekten är de förväntade skatteintäkterna under ikraftträdandeåret i frånvaro av regeländringar.⁴

Nettoeffekten tar hänsyn till indirekta effekter på de offentliga finanserna

Utöver den direkta effekten kan en regeländring ge upphov till *indirekta effekter* på de offentliga finanserna av olika slag. Indirekta effekter uppstår om skatteändringen påverkar underlaget för *andra* skatter eller offentliga utgifter och därigenom påverkar de offentliga finanserna. Den offentligfinansiella nettoeffekten utgörs av summan av bruttoeffekten och de indirekta effekterna enligt

$$\text{Nettoeffekt} = \text{Bruttoeffekt} + \text{Indirekta effekter}.$$

Indirekta effekter beräknas huvudsakligen för skatter där den ekonomiska bördan av skatten inte bärs av den som betalar skatten, s.k. indirekta skatter (se vidare avsnitt 2.1). Det finns en rad effekter som skulle kunna inkluderas i begreppet indirekta effekter, men i de offentligfinansiella beräkningarna enligt beräkningskonventionerna tas normalt hänsyn till

1. Effekter av övervältring på löner, priser och vinster,
2. Effekter på mervärdesskatten av ändrade punktskatter, och
3. Effekter av förändringar i konsumentprisindex (KPI).

⁴ Om åtgärden syftar till att bredda skattebasen för en viss skatt beräknas bruttoeffekten istället som $\text{Bruttoeffekt} = \Delta \text{Skattebas} * \text{Skattesats}$.

Den första indirekta effekten beräknas vid förändringar av arbetsgivaravgifterna och vissa andra skatter som påverkar företagens produktionskostnader, t.ex. vissa energi- och miljöskatter och avkastningsskatt på det kollektiva pensionskapitalet. Företagen antas i dessa fall kompensera den förändring i sina kostnader som uppstår till följd av den ändrade skatten eller avgiften med att ändra lönesumman. Det leder i sin tur till att de skatteintäkter och offentliga utgifter som är knutna till lönesumman ändras och en indirekt effekt på de offentliga finanserna uppstår. Den andra typen av indirekta effekter beräknas vid punktskatteändringar. En höjd punktskatt antas leda till högre pris på den beskattade varan och därmed högre intäkter från mervärdesskatt. Den tredje indirekta effekten beräknas om en skatteändring påverkar den allmänna prisnivån och därigenom ger upphov till effekter på skatter och offentliga utgifter som är knutna till KPI.

Eftersom nettoeffekten tar hänsyn till vissa effekter utöver den direkta effekten på den berörda skatten ger den tillsammans med bruttoeffekten en mer detaljerad beskrivning av hur en skatteändring påverkar de offentliga finanserna. De indirekta effekterna beskrivs mer detaljerat i avsnitt 2.1.

Den varaktiga effekten är ett mått på den bestående effekten på de offentliga finanserna

Ibland förväntas den offentligfinansiella effekten av en regel förändring vara olika stor för olika år. Det kan bero på att åtgärden är tillfällig eller att de indirekta effekterna varierar över tiden. Därför redovisas utöver bruttoeffekt och nettoeffekt även en *varaktig effekt*. Den varaktiga effekten ger ett mått på den bestående årliga effekten av en skatteändring och möjliggör jämförelser mellan regeländringar vars nettoeffekter fördelas olika över tiden. I likhet med brutto- och nettoeffekten beaktar den varaktiga effekten vanligtvis inte beteendeförändringar av ändrade skatteregler. Hur den varaktiga effekten beräknas beskrivs i avsnitt 2.2.

1.2 Långsiktig effekt och självfinansieringsgrad

Utöver bruttoeffekten, nettoeffekten och den varaktiga effekten beräknas ibland en s.k. *långsiktig offentligfinansiell effekt* av en skatteändring. Den långsiktiga effekten beaktar även beteendeförändringar hos ekonomiska aktörer och avser den effekt på de offentliga finanserna som uppstår när skattebaser och offentliga utgifter har anpassats till ett läge i ekonomin där efterfrågade och utbudna kvantiteter av varor och tjänster ändrat sig fullt ut till följd av regeländringen. Det kan ta lång tid innan en regeländring uppnår fullt genomslag. Anpassningstiden är också olika för olika skatter.

Den långsiktiga offentligfinansiella effekten utgör ett komplementärande beslutsunderlag till brutto- och nettoeffekterna. Med långsiktiga effektberäkningar tas steg för att kunna genomföra en mer generell analys av hur skatteändringar påverkar ekonomin jämte den partiella och statiska analysen.

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 väsentligt avviker från den kortsiktiga. Hur beräkningarna görs är olika från fall till fall och beror på vilken skatt som avses. Exempel på hur de görs beskrivs i avsnitt 0 (förvärvsinkomstskatt), avsnitt 6.4 (bolagsskatt), avsnitt 7.6 (koldioxidskatt) och avsnitt 9.3 (mervärdesskatt).

Med hjälp av den långsiktiga offentligfinansiella effekten kan en åtgärds självfinansieringsgrad beräknas. Självfinansieringsgraden ställer en åtgärds långsiktiga offentligfinansiella effekt i relation till nettoeffekten och beräknas som

$$\text{Självfinansieringsgrad} = \left(1 - \frac{\text{långsiktig effekt}}{\text{nettoeffekt}}\right) \cdot 100.$$

Exempel 1.1 Självfinansieringsgrad

Antag att den offentligfinansiella effekten av en skattesänkning är -100 kronor för ikraftträdandeåret. På lång sikt beräknas skatteintäkterna öka med 30 kronor till följd av reformen så att den långsiktiga effekten är -70 kronor. Självfinansieringsgraden är $(1 - (-70/-100)) \cdot 100 = 30$ procent.

1.3 Sammanfattning

Beräkningskonventionerna syftar till att beskriva hur de offentligfinansiella effekter som redovisas i regeringens propositioner beräknas. Det är inte möjligt att ta hänsyn till samtliga ekonomiska effekter av en skatteändring och kvantifiera dem i ett enda mått. Därför görs utöver de offentligfinansiella effektberäkningarna också andra konsekvensanalyser som beaktar hur skatteändringarna påverkar ekonomin. En sammanvägd bedömning av hur skatterna påverkar ekonomin beaktas dessutom i regeringens prognoser över den ekonomiska utvecklingen och de offentliga finanserna.

De offentligfinansiella effektberäkningarna görs:

- Vanligtvis under antagandet att förändringar i skatter inte påverkar beteendet hos ekonomiska aktörer och därmed inte heller utbudna eller efterfrågade kvantiteter av varor och tjänster. Undantag från detta antagande kan dock göras i vissa fall.
- Partiellt för respektive åtgärd och i periodiserade termer i ikraftträdandeårets priser och volymer.
- För såväl den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande som för staten, ålderspensionssystemet och kommunerna separat.
- I vissa fall även på lång sikt då även konsekvenserna av förändrat beteende hos ekonomiska aktörer beaktas.

Tabell 1.2 Bruttoeffekt, nettoeffekt, varaktig effekt och långsiktig effekt

Mått	Beräknas som	Kommentar
Bruttoeffekt	Skattebas* Δ Skattesats	Redovisas för ikraftträdandeåret
Nettoeffekt	Bruttoeffekt + Indirekta effekter där Indirekta effekter = övervältringseffekter på vinster/löner/priser + effekter på mervärdesskatt + KPI-effekter	Beräknas för ikraftträdandeåret och för de två efterföljande åren
Varaktig effekt	Nuvärdet av åtgärdens nettoeffekt när nettoeffekten blivit konstant	Beskriver den bestående årliga effekten
Långsiktig effekt	Beräkningarna är olika från fall till fall och tillåter att ekonomiska aktörer ändrar sitt beteende till följd av en skatteändring.	

2 Indirekta effekter och varaktig effekt

Sverige är en liten, öppen ekonomi. Varor, tjänster och kapital rör sig mer eller mindre fritt över gränserna och räntan och det långsiktiga avkastningskravet på investeringar i Sverige bestäms på den internationella kapitalmarknaden. Den svenska ekonomins storlek och öppenhet medför vidare att producentpriserna, dvs. priset på varor och tjänster före mervärdesskatt och punktskatter, på varor som är föremål för internationell handel kan antas vara givna. I brist på detaljerad information om hur priserna för varor och tjänster där det inte råder fullständig internationell konkurrens påverkas av förändringar i skatter, antas även dessa producentpriser vara givna. Prisantagandena medför att förändringar i skatter på varor och tjänster som används för slutlig konsumtion helt och hållet övervältras på konsumentpriserna.

Givna priser och fria kapitalrörelser innebär att företagsskatter och andra skatter på produktionsfaktorer inte påverkar vinster och priser på lång sikt. De bärs i stället av arbetskraften genom lägre löner efter skatt. Skatt på arbete, kapital och andra insatsfaktorer fungerar därmed alla som implicita skatter på arbete.

Även om en skatteförändring på lång sikt helt övervältras på lönerna kan anpassningen dit ta lång tid. Under en övergångsperiod kan också priser och vinster påverkas och för offentligfinansiella effektberäkningar på kort- och medelfristig sikt är det därför nödvändigt att precisera hur snabbt och på vilket sätt anpassningen sker.

2.1 Indirekta effekter av ändrade skatteregler

Den offentligfinansiella nettoeffekten beaktar utöver bruttoeffekten även indirekta effekter på de offentliga finanserna av ändrade skatteregler. De indirekta effekter som beaktas i beräkningskonventionerna är:

1. Effekter av övervältring på löner, priser och vinster,
2. Effekter på mervärdesskatten av ändrade punktskatter, och
3. Effekter av förändringar i konsumentprisindex (KPI).

Om och hur en skatt övervältras på andra skattebaser eller inte beror på priskänsligheten i utbudet och efterfrågan på varor och tjänster och är i slutänden en empirisk fråga. Beräkningskonventionerna utgår från antagandet att övervältring sker för s.k. indirekta skatter. Det är skatter där den som bär den ekonomiska bördan av skatten, skatteobjektet, avviker från den som är skattskyldig, skattesubjektet.⁵ Till de indirekta skatterna hör mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter. För direkta skatter sammanfaller skatteobjektet med den skattskyldige och huvudprincipen här är att skatten inte övervältras.⁶ Exempel på direkta skatter är skatter på förvärvsinkomster, kapitalinkomster och näringsinkomster. Vissa undantag från dessa huvudprinciper görs. Exempelvis beräknas indirekta effekter för egenavgifter och förändrad fastighetsavgift på lägenheter.

De följande delavsnitten beskriver beräkningarna av de indirekta effekterna som beaktas i beräkningskonventionerna. Redogörelsen avser: a) den övervältringsprofil som antas för arbetsgivaravgifter och vissa andra skatter som utgår på insatsfaktorer, b) antagandet om full övervältring på priser för hushållen, och c) hur vissa skatter påverkar den allmänna prisnivån och på så sätt ger upphov till en indirekt effekt på de offentliga finanserna.

⁵ Här bortses från uppbördsförfarandet av skatten. Stora delar av skatten på förvärvsinkomster och privatpersoners kapitalinkomster uppbärs genom ett system med preliminärskatter och det är arbetsgivaren eller banken som tekniskt sett betalar in skatten för den skattskyldige. Förutom förenklingsvinster bidrar detta förfarande till att säkerställa uppbörden av de debiterade skatterna. Uppbördssystemet spelar dock ingen roll för fördelningen av skattebördan i ekonomisk mening.

⁶ Indelningen i direkta och indirekta skatter är i linje med OECD:s indelning.

2.1.1 Effekter av övervältring på löner, vinster och priser

Förändringar i arbetsgivaravgifter, vissa energi- och miljöskatter och avkastningsskatt på kollektiva pensionsförsäkringar antas övervältras på löner, priser och vinster. Även om övervältringen inte antas påverka vare sig utbud, efterfrågan eller aktivitetsnivån i ekonomin påverkas den offentligfinansiella effekten eftersom olika skattebaser beskattas på olika sätt.

Ett grundläggande antagande är att en skatte- eller avgiftsförändring på lång sikt helt och hållet övervältras på lönerna. På kort sikt kan dock även priser och vinster påverkas och de offentligfinansiella beräkningarna på kort sikt kräver därför en tidsprofil som beskriver anpassningen till den fullständiga övervältringen på lönekostnaden. I detta avsnitt härleds övervältringsprofilen för arbetsgivaravgifterna.⁷

Nationalekonomiska modeller av lönebildning indikerar att höjda arbetsgivaravgifter på lång sikt ger upphov till motsvarande minskning av lönenivån för löntagarna.⁸ Ändrade arbetsgivaravgifter påverkar därmed inte företagets resultat på lång sikt. Exempel på empiriska studier som stödjer detta är Gruber och Krueger (1991), Tyrväinen (1995) och Fullerton och Metcalf (2002).^{9 10}

Övervältringsprofilen som används vid förändringar i arbetsgivaravgifterna bygger på en funktion som teoretiskt beskriver hur en förändring av arbetsgivaravgifterna påverkar lönekostnader, vinster och priser. Funktionen härleds ur företagets vinstfunktion

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

där Π är företagets vinst, R företagets intäkter, W företagets lönesumma och T de arbetsgivaravgifter som företaget betalar. Intäkterna utgörs av priset multiplicerat med den sålda kvantiteten,

⁷ Avsnittet exemplifierar med en skattehöjning, men motsvarande resonemang kan föras för en skattesänkning.

⁸ Se t.ex. Holmlund, B. och Kolm A.S. (1998). Kan arbetslöshet bekämpas med skattepolitik? *Ekonomisk debatt* 26(4).

⁹ Gruber, J. och Krueger, A.B. (1991). The Incidence of Mandated Employer-Provided Insurance: Lessons for Workers Compensation Insurance, *Tax Policy and the Economy*, 5; Tyrväinen, T. (1995). Real Wage Resistance and Unemployment: Multivariate Analysis of Cointegrating Relations in 10 OECD Countries, *OECD Jobs Study Working Papers*, 10; Fullerton, D. och Metcalf, G.E. (2002). Tax Incidence. I Auerbach, A.J. och Feldstein, M. (2002). *Handbook of Public Economics*, Volume 4, Amsterdam: North Holland.

¹⁰ I en studie på kanadensiska data finner författarna stöd för att arbetsgivaravgifter i princip i sin helhet övervältras på lönerna. Se Deslauriers, J., Dostie, B., Gagné, R. och Paré, J. (2018). Estimating the Impacts of Payroll Taxes : Evidence from Canadian Employer-Employee Tax Data. IZA DP No. 11598.

dvs. $R=pq$. Förändringen av ekvation (1) mellan tidpunkt t och $t+1$ kan skrivas som

$$(2) \quad \Pi_{t+1} - \Pi_t = (R_{t+1} - R_t) - (W_{t+1} - W_t) - (T_{t+1} - T_t)$$

eller med förändringsoperatoren Δ som

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

Företagets arbetsgivaravgifter T är en funktion av avgiftssatsen τ och lönesumman W enligt $T=\tau W$. Förändringen av arbetsgivaravgifterna kan då skrivas som

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

där τ_1 anger den nya nivån för avgiftssatsen.

Om ekvation (4) substitueras in i (3) och förenklas erhålls

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

Vänsterledet i ekvation (5) visar företagets ökade kostnader till följd av höjda arbetsgivaravgifter vid en oförändrad lönesumma. Högerledet visar att den ökade kostnaden kan kompenseras genom att sänka lönesumman eller höja intäkterna. Antagandet om att ändrade skatteregler inte påverkar utbudna kvantiteter gör att det är priserna i intäktsfunktionen som justeras. Om lönesumman och/eller priserna inte justeras tillräckligt mycket till följd av de högre arbetsgivaravgifterna resulterar de högre kostnaderna i att vinsterna minskar för företaget.

Om uttryck (5) divideras med $W_0 \Delta \tau$ erhålls

$$(6) \quad 1 = \alpha_W + \alpha_R + \alpha_\Pi,$$

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

α_W är andelen av en förändrad arbetsgivaravgift som övervältras på företagets lönekostnad, α_R är andelen som övervältras på priserna, och α_Π är andelen som övervältras på vinsterna. Frågan är hur stora de olika andelarna är och hur de utvecklas över tiden.

Tyrväinen (1995) finner att en förändrad arbetsgivaravgift i Sverige nästan omedelbart övervältras på arbetskraftskostnaden. Det beror enligt författaren på den centraliserade lönebildningen, en lönebildning som idag dock är mer decentraliserad. Holmlund (1983) skattar α_w till 50 procent under det första året med data från 1955 till 1979.¹¹ Bennmarker m.fl. (2009) studerar effekterna av den regionala socialavgiftsnedsättningen i Stödområde A och resultaten indikerar att löneövervältringen i genomsnitt är 25 procent per år de första tre åren.¹² Korkeamäki och Uusitalo (2008) studerar de regionala nedsättningar av socialavgifterna i norra Finland och deras resultat indikerar en löneövervältring i servicesektorn det första året på 60 procent.¹³

Med utgångspunkt i de empiriska studierna antas i beräkningskonventionerna att 50 procent av en ändrad arbetsgivaravgift övervältras på lönekostnaden under det första året. Därefter sker en succesiv anpassning till fullständig övervältring på lönekostnaderna. Den del av avgiftsförändringen som inte övervältras på lönekostnaden antas, i brist på kända relevanta empiriska studier, övervältras på vinster och priser med lika delar. Den övervältringsprofil som används för beräkningen av de offentligfinansiella effekterna för de fem första åren redovisas i tabell 2.1.

Tabell 2.1 Övervältringsprofil vid förändrade arbetsgivaravgifter¹

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.

¹¹ Holmlund, B. (1983). Payroll Taxes and Wage Inflation: The Swedish Experience. *Scandinavian Journal of Economics*, 85.

¹² Bennmarker, H., Mellander, E., och Öckert B. (2009). Do regional payroll tax reductions boost employment?. *Labour Economics*, 16.

¹³ Korkeamäki, O. och Uusitalo, R. (2009). Employment and wage effects of a payroll-tax cut – Evidence from a regional experiment. *International Tax and Public Finance*, 16.

2.1.2 Effekter på mervärdesskatten av ändrade punktskatter

Beräkningskonventionerna utgår från att hushållens reala efterfrågan är konstant på aggregerad nivå och att priset före skatt är givet. Det innebär att en förändring av punktskatter och mervärdesskatter helt övervältras på priset efter skatt. En höjning av en punktskatt resulterar i ett högre pris på den berörda varan och ger därmed upphov till högre mervärdesskatteintäkter. Denna indirekta effekt beaktas i beräkningskonventionerna. Mervärdesskatteeffekten uppstår när köparen är en privatperson. Effekten uppstår inte om köparen är ett företag som har rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

I vissa fall görs undantag från antagandet om konstant real efterfrågan och oförändrat beteende. Det kan till exempel vara fallet när en helt ny punktskatt införs, som antas påverka efterfrågan på den aktuella varan kraftigt. Det kan också vara fallet vid höjda alkohol- och tobaksskatter, om det sker en övergång från registrerad till oregistrerad konsumtion. I detta läge kommer en höjd punktskatt att få två motverkande mervärdesskatteeffekter: dels högre mervärdesskatt på grund av den höjda punktskatten, dels lägre mervärdesskatteintäkter på grund av lägre efterfrågan på den aktuella varan. I normalfallet bortses dock från den senare mervärdesskatteeffekten, se vidare avsnitt 7.6.

2.1.3 Effekter av förändringar i KPI

Förändringar i mervärdesskatt, punktskatter och fastighetsskatter påverkar den allmänna prisnivån och leder till förändringar i KPI. Eftersom vissa delar av skattesystemet och ett flertal offentliga utgifter är knutna till KPI, direkt eller via prisbasbeloppet, leder förändringar i dessa skatter till en indirekt effekt på de offentliga finanserna.

Beräkningen av KPI-effekten sker i två steg. Först beräknas skatteförändringens påverkan på KPI och sedan beräknas den offentligfinansiella effekten av KPI-förändringen.

Beräkningen av hur en skatteförändring påverkar KPI utgår från antagandet om att hela skatteförändringen övervältras på konsumentpriserna. All anpassning till skatteförändringen sker via priserna och den reala privata konsumtionen antas vara oförändrad. Förändringen i nominell konsumtion motsvarar under detta

antagande bruttoeffekten av skatteändringen. Den procentuella förändringen av prisnivån av en given skatteändring kan således beräknas som bruttoskatteförändringen dividerad med total nominell konsumtion. Om den totala konsumtionen uppgår till 2 300 miljarder kronor och bruttoskatteförändringen till 6 miljarder kronor blir prisförändringen 0,26 procent $((6/2\,300)*100)$.

Högre KPI försämrar de offentliga finanserna

Om KPI ändras påverkas de skatteintäkter och utgifter som är kopplade till KPI. I många fall utgår denna koppling från KPI:s utveckling mellan juni två år före och juni ett år före det aktuella året. Det innebär att effekterna av en KPI-förändring på de offentliga finanserna sker med fördröjning. En skatteförändring som påverkar prisnivån under det första halvåret av ikraftträdandeåret, och därmed påverkar KPI i juni samma år, leder till att den indirekta effekten på de offentliga finanserna uppstår året därpå. Om skatteförändringen i stället påverkar prisnivån först under det andra halvåret påverkas de offentliga finanserna först två år efter ikraftträdandeåret. Beräkningskonventionerna utgår från att en skatteförändring slår igenom på priserna fullt ut det halvår den träder i kraft.

I tabell 2.2 redovisas hur de offentliga finanserna påverkas av en höjning av KPI med en procent 2021. Beräkningen av KPI-effekten sker med hjälp av mikrosimuleringsmodellen FASIT. Först beräknas den offentliga sektorns intäkter och utgifter för det år skatteförändringen sker i den skatte- och utgiftsmiljö som förväntas råda då. Därefter görs en beräkning där prisbasbelopp och skiktgränser justeras för KPI-förändringen och påverkar skatte- och transfereringssystemet. Alla andra värden förblir i ikraftträdandeårets nivåer. Skillnaden mellan beräkningarna utgör KPI-effekten. Till beräkningarna adderas därefter effekten av att energi- och koldioxidskatten, tobaksskatten samt vissa andra punktskatter följer KPI genom indexering.¹⁴

¹⁴ En höjning av KPI leder till höjda punktskatter, vilket i sin tur påverkar KPI. Denna effekt på KPI är emellertid så marginell att den bortses ifrån.

Tabell 2.2 Offentligfinansiell effekt av en ökning av konsumentpriserna med en procent till följd av en skatteförändring 2021

	Mdkr	Som andel av förändring i privat konsumtion ¹⁾ (%)
År	2022	2022
A. Kommunerna	-0,88	-3,84
Direkta skatter på arbete	-0,68	-2,94
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,68</i>	<i>-2,94</i>
Försörjningsstöd	-0,21	-0,90
<i>Summa kostnader</i>	<i>-0,21</i>	<i>-0,90</i>
B. Ålderspensionssystemet	0,13	0,55
Allmän pensionsavgift	0,01	0,03
Ålderspensionsavgift på transfereringar	0,12	0,52
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,13</i>	<i>0,55</i>
Ålderspension	0,00	0,00
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C. Staten	-2,88	-12,52
Direkta skatter på arbete	-2,09	-9,07
Skatt på konsumtion och insatsvaror	0,90	3,93
<i>Summa intäkter</i>	<i>-1,18</i>	<i>-5,14</i>
Ekonomisk trygghet vid sjukdom m.m.,	-1,16	-5,06
Ekonomisk trygghet för familjer och barn	-0,22	-0,95
Studiestöd	-0,32	-1,39
Samhällsplanering m.m.	0,00	0,01
<i>Summa kostnader</i>	<i>-1,70</i>	<i>-7,38</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	3,64	-15,81
Offentligfinansiell effekt vid antagande om anpassad kommunal konsumtion (B+C)	-2,75	-11,97

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

¹⁾ Hushållens konsumtion i löpande priser beräknas uppgå till 2 300 miljarder kronor 2021.

Sammantaget medför en ökning av KPI med en procent 2021 en försvagning av de offentliga finanserna med 3,64 miljarder kronor 2022. Hushållens konsumtion beräknas uppgå till 2 300 miljarder kronor 2021 och en procents höjning av prisnivån motsvarar därför en ökad nominell privat konsumtion med 23 miljarder kronor. Försvagningen av de offentliga finanserna som andel av förändringen i hushållens konsumtion är 15,81 procent ($\approx 3,64/23$). Andelen kan användas för att beräkna nettoeffekten på de offentliga finanserna till 84,19 procent ($1 - 0,1581$) av bruttoeffekten

I vissa beräkningar av offentligfinansiella effekter görs ett antagande om att kommunernas ekonomi är i balans. Det innebär att kommunerna antas öka eller minska sina konsumtionsutgifter med ett belopp som exakt motsvarar den resultatförbättring eller resultatförsämring som en skatteförändring ger upphov till. Antagandet görs även då kommunerna påverkas indirekt, t.ex. om de som arbetsgivare möter en förändrad lönekostnad. Under detta antagande påverkas inte de kommunala finanserna av KPI-effekten. En ökning av KPI med en procent 2021 beräknas då leda till en försvagning av de offentliga finanserna på 2,75 miljarder kronor 2021. Nettoeffekten uppgår till 88,03 procent (1-0,1197) av bruttoeffekten.

För exempel på hur tabell 2.2 används vid beräkning av offentligfinansiella nettoeffekter, se t.ex. exempel 9.1 (för mervärdesskatt).

Alla delar av den offentliga sektorn påverkas av en förändrad KPI

För kommunsektorn medför en högre prisnivå både högre intäkter och högre utgifter. Högre transfereringar från staten till hushållen gör att kommunerna får en större skattebas och därmed högre skatteintäkter. Detta motverkas av att grundavdragen höjs. En högre KPI antas höja riksnormen för försörjningsstöd vilket leder till att kostnaderna för försörjningsstöd ökar.¹⁵ Detta motverkas av att inkomster och transfereringar ökar och att de högre inkomsterna leder till lägre utbetalningar av försörjningsstöd. Utgiftsökningen dominerar emellertid. En procents högre KPI 2021 leder netto till en försvagning av kommunsektorns finanser med 0,88 miljarder kronor 2022, se tabell 2.2.

Ålderspensionssystemet påverkas av en högre KPI dels genom att utbetalningar av tilläggspensionen ökar, dels genom högre intäkter från pensionsavgifter på transfereringar. Även inbetalningarna av den allmänna pensionsavgiften ökar eftersom pensionsgrundande transfereringar ökar när taket för den sjukpenninggrundande inkomsten höjs med prisbasbeloppet. Sammantaget uppgår KPI-effekten för ålderspensionssystemet till 0,13 miljarder kronor år 2022.

För staten innebär en högre KPI att kostnaderna för de ekonomiska trygghetssystemen ökar. Det gäller t.ex. kostnaderna

¹⁵ Regeringen beslutar årligen om riksnormen för försörjningsstöd, som är en obligatorisk lägsta nivå för kommunernas försörjningsstöd. Normen är delvis knuten till prisnivån. 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.

för ekonomisk trygghet vid sjukdom, ålderdom och handikapp, föräldrapenning och studiestöd. Samtidigt minskar kostnaderna för bostadsbidrag. På inkomstsidan minskar intäkterna från direkta skatter på arbete eftersom skiktgränsen för den statliga inkomstskatten räknas upp och grundavdragen höjs. Dessutom ökar skattekompensationen för arbetsinkomster (jobbskatteavdraget). Intäkterna från de skatter på konsumtion och insatsvaror som är indexerade med KPI ökar. Sammantaget innebär en procents högre KPI en försämring för statens finanser med 2,88 miljarder kronor 2021.

2.1.4 Statligt ägande

Under vissa omständigheter beaktas statligt ägande vid beräkning av en åtgärds offentligfinansiella effekt. Det görs om det finns starka skäl att förvänta sig att förändringen i beskattningen inte överväldnas av konsumenterna utan istället belastar det statligt ägda företags resultat. Ett exempel utgörs av förändrad skatt på spel. I beräkningen av den offentligfinansiella effekten beaktas då att staten äger företaget AB Svenska spel. Om skatten höjs antas utdelningen till statens minska i samma utsträckning och vice versa. Den offentligfinansiella effekten för den del av regeländringen som påverkar resultatet i ett statligt ägt företag antas 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.

2.1.5 Åtgärder för att motverka skadlig skatteplanering

I vissa fall är det underlag som finns om skattebaserna otillräckligt för att göra beräkningar av de offentligfinansiella effekterna enligt beräkningskonventionerna. Detta gäller särskilt åtgärder som syftar till att motverka avancerad skatteplanering. Underlagets tillförlitlighet avgör hur den offentligfinansiella bedömning görs, och ofta görs en försiktig bedömning av effekten. Bedömningarna kan kompliceras av att de som använder sig av den metod för skatteplanering som motverkas genom den ändrade lagstiftningen kan hitta andra sätt att kringgå regelverket i olika utsträckning. Dessutom påverkar åtgärder som införs på internationell nivå även möjligheterna att kringgå skatt i Sverige. I fall där avsteg från

beräkningskonventionerna måste göras är det särskilt viktigt att redovisa motiven till detta och beskriva hur den offentligfinansiella bedömningen görs.

Företagsbeskattningen i Sverige har reformerats vid flera tillfällen de senaste tio åren. Bolagsskattesatsen har sänkts samtidigt som bolagsskattebasen har breddats. Ett av syftena med breddningen av skattebasen är att motverka vinstförflyttning och erosion av skattebasen samt att förhindra vissa former av skadlig skatteplanering. OECD (2015) uppskattar att omfattningen av den internationella skatteplaneringen uppgår till 100–240 miljarder amerikanska dollar per år.¹⁶ Det motsvarar 4–10 procent av de globala skatteintäkterna från bolagsbeskattning.

2.2 Varaktig effekt

Den offentligfinansiella effekten av en regelförändring förväntas i vissa fall vara olika stor för olika år. Därför redovisas utöver brutto- och nettoeffekten även en *varaktig effekt* av en skatteändring. Att den offentligfinansiella effekten skiljer sig åt mellan åren kan bero på att skatteändringen är temporär. Det kan också bero på att skatteändringen övervältras på lönerna, vilket antas ske successivt, eller att åtgärden påverkar KPI, som påverkar andra skatter och utgifter tidigast året efter ikraftträdandeåret. Inom företagsbeskattningen bidrar även vissa resultatutjämnande avsättningar och återföringar till att den offentligfinansiella effekten av förändrade skatteregler ändras över tid.

Beräkningen av den varaktiga effekten baseras på nuvärdet av en åtgärds framtida nettoeffekter. I beräkningen antas att statens upplåning ökar till följd av en skattesänkning och minskar till följd av en skattehöjning. Den varaktiga effekten inkluderar räntekostnaden eller ränteintäkten av nuvärdet av regelförändringens nettoeffekter. Diskonteringsräntan är konstant och lika med statens upplåningsränta (se avsnitt 2.3).

Beräkningskonventionerna antar att nettoeffekten av en åtgärd tids nog blir konstant. För permanenta åtgärder sker detta när eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut. För temporära åtgärder stabiliseras visserligen nettoeffekten när eventuella indirekta effekter har slagit igenom fullt ut, men nettoeffekten sägs

¹⁶ OECD (2015). *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

vara konstant först då åtgärden inte längre är i kraft och nettoeffekten uppgår till noll.

Låt S_t vara nettoeffekten år t och $\bar{S}$ nettoeffekten när den blivit konstant. Avvikelsen mellan nettoeffekten år t och den konstanta årliga nettoeffekten kan då definieras som

$$(7) \quad B_t = S_t - \bar{S}.$$

Nuvärdet av summan av dessa avvikelser definieras som

$$(8) \quad B = \sum_{t=0}^{\infty} \frac{1}{(1+r)^t} B_t,$$

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 skrivas som

$$(8) \quad \text{Varaktig effekt} = \bar{S} + rB$$

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

Även temporära åtgärder påverkar varaktigt de offentliga finanserna. En temporär kostnad leder till en tillfällig ökning av statens upplåningsbehov, men även när den temporära kostnaden upphört kvarstår ökningen av länestocken. Räntan på denna upplåning fortsätter att belasta statens finanser. Beräkningen bortser från en eventuell återbetalning av lånet.

Anta att nettoeffekten stabiliseras år T , vilket innebär att $B_t = 0$ för alla $t \geq T$. Av detta följer att $rB = 0$ för en permanent åtgärd där nettoeffekten inte förändras efter ikraftträdandeåret och den varaktiga effekten ges av $\bar{S}$. I beräkningskonventionerna antas detta vara fallet för t.ex. förändringar i bolagsskatten eller i grundavdrag. För permanenta åtgärder där nettokostnaden varierar de första åren medför termen rB att den varaktiga effekten blir lägre än $\bar{S}$ om de initiala nettoeffekterna är mindre än $\bar{S}$ och vice versa. 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 $B=0$. 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 så att nettoeffekten initialt varierar mellan åren. Den temporära åtgärden antas minska intäkterna med 2 mdkr första året, 3 mdkr andra året och upphöra det tredje året. 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 vara 2 procent (och diskonteringsfaktorn därmed $1/1,02 \approx 0,98$).

Temporär åtgärd (med indirekta effekter)

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

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

Permanent åtgärd (med indirekta effekter)

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

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

Vid permanenta regeländringar där S_t 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 uppnås efter en tid. 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.

2.3 Val av diskonteringsränta

Vid nuvärdesberäkningar måste en diskonteringsränta fastställas. I de offentligfinansiella effektberäkningarna används ränteprognoserna från budgetpropositionen. Diskonteringsräntan fastställs för det år reformen träder i kraft och antas därefter vara konstant.¹⁷ I samband med den ekonomiska vårpropositionen gör regeringen nya prognoser och om ränteprognoserna har reviderats jämfört med budgetpropositionen används därefter i stället räntorna i vårpropositionen. I en ekonomi med mycket låga räntor, eller om räntan är låg i förhållande till inflationen, kan räntor vara negativa. Detta bör inte ha några större konsekvenser för diskonteringen men kan ibland ge en missvisande bild. Ränte- och inflationsprognoserna från budgetpropositionen för 2021 redovisas i tabell 2.3.

Tabell 2.3 Prognoser för svenska räntor och inflation

Procent, årsgenomsnitt

År	2020	2021	2022	2023
5-årig statsobligation	-0,28	-0,13	-0,07	0,09
10-årig statsobligation	-0,01	0,09	0,18	0,30
Inflation ¹⁾	0,35	1,07	1,02	1,33

¹⁾Avser KPI.

Källa: Finansdepartementet.

Konventionerna för beräkning av offentligfinansiella effekter vid förändrade skatte- och avgiftsregler är följande:

1. Om nuvärdesberäkningen beaktar effekterna av en *temporär* åtgärd, där diskonteringen endast omfattar ett fåtal år, ska räntan på femåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta.
2. Om nuvärdesberäkningen beaktar effekterna av en *permanent* åtgärd, där diskonteringen avser en mycket lång tidsperiod, ska räntan på tioåriga statsobligationer användas som diskonteringsränta.

¹⁷ Antagandet följer av att de offentligfinansiella beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer.

3. Om betalningsströmmarna är uttryckta i fasta priser ska en real diskonteringsränta användas. Om betalningsströmmarna är uttryckta i löpande priser ska en nominell diskonteringsränta användas. I båda fallen blir resultatet detsamma.
4. Realräntan beräknas genom att korrigera den nominella räntan för den förväntade inflationen enligt den s.k. Fisherekvationen:

$$(9) \quad r_t^e = \frac{1+i_t}{1+\pi_t^e} - 1.$$

där r_t^e är den förväntade realräntan, π_t^e är förväntad inflation och i_t är den nominella räntan. För temporära åtgärder används regeringens inflationsprognos som förväntad inflation och för permanenta åtgärder antas den vara 2 procent, dvs. lika med Riksbankens inflationsmål.

2.4 Offentligfinansiella effekter vid förändrade regler för uppbörd

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.

Om reglerna för skatternas uppbörd ändras kan det medföra kostnader eller intäkter till följd av förskjutningar i kassamässiga flöden. Exempel på sådana förändringar är möjligheter att begära och få anstånd med att betala redan fastställda skatter eller ändrade tidpunkter för att redovisa och betala in skatter eller preliminärskatter. Den offentligfinansiella brutto- och nettoeffekten redovisas även i dessa fall i periodiserade termer.

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

Den offentligfinansiella bruttoeffekten beräknas som skillnaden mellan nuvärdet av betalningsströmmen av intäkten för ett visst

inkomstår om betalningarna sker i enlighet med de föreslagna reglerna och 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

$$(10) \quad \sum_{t=0}^T \frac{y_t}{(1+r_N)^t} - \sum_{t=0}^T \frac{x_t}{(1+r_N)^t} = \sum_{t=0}^T \frac{(y_t - x_t)}{(1+r_N)^t}.$$

Den offentligfinansiella nettoeffekten utgörs av statens förändrade upplåningskostnader. Den offentligfinansiella effekten av förändrade uppbördsregler är oftast liten i förhållande till den intäkt eller kostnad som berörs av förändringen.

Det finns andra inslag i skattesystemet som också flyttar uttaget av en skatt från en tidpunkt till en annan. Exempel på detta är möjligheten att under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av kapitalvinsten från en försäljning av en privatbostad och företagets möjlighet att göra avsättningar till periodiseringsfond. Dessa regler innebär att inbetalningen av vissa skatter senareläggs. Den offentliga sektorns finansiella sparande blir lägre på kort sikt, men i takt med att hushållen väljer att återföra sina uppskov till beskattning eller företagen återför avsättningarna till periodiseringsfond ökar skatteintäkterna och det finansiella sparandet stärks. För att kompensera de senarelagda skatteintäkterna behöver staten låna i större utsträckning än tidigare.

Beräkningskonventionen vid förändringar i skatteregler som innebär att skatteuttaget flyttas i tiden på det sätt som beskrivs i exemplen om uppskov och avsättningar till periodiseringsfond är att de offentligfinansiella effektberäkningarna utgår från hur den

offentliga sektorns skatteintäkter i praktiken förändras när reglerna ändras. Även om skatterna kommer att betalas vid en annan tidpunkt, och regeländringen därmed teoretiskt kan betraktas som en betalningsförskjutning, utgör den faktiska förändringen av skatteintäkterna ett mer rättvisande beslutsunderlag när olika reformer vägs mot varandra. I de konsekvensanalyser som görs i beredningen av skatteförslagen beskrivs hur förslaget påverkar den offentliga sektorns skatteintäkter på kort och lång sikt, såväl som effekterna för statens upplåning.

Exempel 2.3 Uppbördsförskjutning av inbetalning av skatt med en månad

I detta räkneexempel redovisas den offentligfinansiella effekten av att uppbörden av en skatt som företagen betalar in månadsvis skjuts upp med en månad. De månatliga inbetalningarna antas uppgå till 10 000 miljoner kronor.

Om åtgärden är temporär används prognosen för den femåriga statsobligationsräntan som statens diskonteringsränta. Den uppgår 2020 till 0,04 procent per år, eller ca 0,003 procent per månad. Med denna diskonteringsränta uppgår nuvärdet av ett års månatliga inbetalningar på 10 000 mnkr till 119 978 mnkr (en summering från $t=0$ till $T=11$ i ekvation (10)). Nuvärdet av samma betalningsström men framskjutet i tiden med en månad beräknas till 119 974 mnkr (en summering från $t=1$ till $T=12$ i ekvation (10)). För en permanent åtgärd används istället prognosen för den tioåriga statsobligationsräntan.

Differensen mellan de två nuvärdena, -4 mnkr, utgör den offentligfinansiella bruttoeffekten. Vid beräkning av nettoeffekten beaktas att kostnaderna minskar för de berörda företagen, vilket antas leda till högre bolagsskatteintäkter. Företagens vinster ökar lika mycket som bruttominskningen av statens intäkter, dvs. med 4 mnkr. Vid en bolagsskattesats på 21,4 procent ökar bolagsskatteintäkterna då med ca 1 mnkr. Nettoeffekten blir därför ca -3 mnkr. Ur statens perspektiv motsvarar detta den offentligfinansiella effekten av själva skatte-krediten.

Den varaktiga effekten beror på hur länge åtgärden är i kraft. Om åtgärden endast är i kraft under ett år 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.

2.5 Olika mått på skatteuttag

Jämförelser av skattesatser och skatteuttag över tid och mellan länder görs i många sammanhang. Jämte den formella skattesatsen redovisas flera andra mått på skatteuttaget, t.ex. den effektiva skatten, den implicita skatten, den genomsnittliga skatten och marginalskatten. Vilket mått på skatteuttag som bör användas beror på sammanhanget. Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna vid förändrade skatte- och avgiftsregler använder huvudsakligen de formella skattesatserna tillsammans med de regler som definierar beskattningsunderlaget. Om den beskattningsbara inkomsten skiljer sig från den i ekonomisk mening verkliga inkomsten ger den formella skattesatsen inte något rättvisande mått på den faktiska skattebelastningen och analysen av hur skatterna påverkar ekonomin bör kompletteras med den effektiva skattesatsen. Den genomsnittliga skatten är viktig i analysen av individers val mellan att arbeta eller inte arbeta (den s.k. extensiva marginalen). Vid analyser av arbetade timmar bland dem som redan arbetar (den s.k. intensiva marginalen) är marginalskatten i stället central. Implicita skatter används huvudsakligen i makroekonomiska modeller och i prognossammanhang.

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 i skatt.

Effektiv skatt

Den effektiva skattesatsen beräknas som det faktiska skatteuttaget i förhållande till den verkliga ekonomiska skattebas som skatten avser. En hög formell skattesats kan likväl innebära en låg effektiv beskattning om det beskattningsbara underlaget är mindre än den i ekonomisk mening verkliga inkomsten, konsumtionen eller förmögenheten.

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 mått på marginalskatten på aggregerad nivå kan olika metoder användas. En metod är att beräkna det ovägda genomsnittet av individernas marginalskattesatser. En annan metod är att väga genomsnittet, t.ex. med individens inkomst eller totala skatt. Vilken metod som bör användas beror på om det är effekten på ekonomiska aktörers beteende som studeras eller om det är de offentligfinansiella effekterna av en viss inkomstförändring som ska beräknas.

Genomsnittlig skatt

Den genomsnittliga skatten anger hur stor andel av den totala inkomsten som betalas i skatt. Beräkning av den genomsnittliga skatten på aggregerad nivå görs på motsvarande sätt som beräkning av marginalskatten.

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 aggregerade data, som de samlade skatteinkomster som är hänförliga till en viss typ av underlag dividerat med detta underlag.

Skattekvot

I samband med jämförelser av skatteuttaget mellan olika länder är skattekvoten ett vanligt mått. Skatten sätts i relation till bruttonationalprodukten (BNP). Jämförelser mellan länder är svårtolkade om skattesystemen är olika utformade. Länder som beskattar transfereringar till hushållen får t.ex. jämförelsevis höga skattekvoter jämfört med länder som inte gör det. 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. Skattekilens 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: Antag att marginalskatten uppgår 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 skattekilens är således 57 procent ($135/235=0,57$).

2.6 Genomsnittliga marginalskattesatser för 2021

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 marginalsatser för olika slags inkomster 2021

Procent

Typ av inkomst	Kommunal skatt	Statlig skatt	Skattered. arb.ink.	Allmän pens.avg.	Skattered. pens.avg.	Summa
Fastställd förvärvs-inkomst	32,35	6,07	-1,42	3,65	-3,65	37,00
Arbetsinkomst	32,98	7,36	-1,83	4,58	-4,58	38,51
Inkomst av tjänst & näringsverksamhet	32,35	6,07	-1,42	3,65	-3,65	37,00
Inkomst av tjänst	32,33	6,09	-1,38	3,61	-3,61	37,05
Inkomst av näringsverksamhet	33,17	4,82	-3,44	5,39	-5,39	34,55
Aktiv näringsverksamhet	33,20	4,63	-3,55	5,57	-5,57	34,28
Passiv näringsverksamhet	32,31	10,66	-0,12	0,00	0,00	42,85
Skattepliktiga pensioner	30,00	2,67	-0,04	0,00	0,00	32,63
Löneförmåner	31,87	15,20	0,20	1,85	-1,85	47,26
Fastställd förvärvs-inkomst, <66 år	32,95	6,87	-1,68	4,46	-4,46	38,13
Fastställd förvärvs-inkomst, >65 år	30,01	2,93	-0,37	0,46	-0,46	32,57

Anm.: Beräkningarna inkluderar i budgetpropositionen för 2021 föreslagna åtgärder. Beräkningarna innefattar inte begravningsavgift och public service-avgift.

Källa: Statistiska centralbyrån och egna beräkningar.

Då sammansättningen av och nivån på den fastställda förvärvsinkomsten varierar mellan olika grupper av skattskyldiga, kommer marginalsatserna 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 marginalsattesatsen för alla med en fastställd förvärvsinkomst. Beräkning av de effekter som följer på en övervältring på lönesumman kräver tillgång till den genomsnittliga marginalsattesatsen för skattskyldiga med inkomst av tjänst.

3 Skatt på arbetsinkomster – förvärvsinkomstbeskattning

I detta kapitel redovisas konventioner för beräkning av effekter av ändrade regler för direkta skatter på arbete och andra förvärvsinkomster. Förvärvsinkomster beskattas dels direkt, genom skatt på fysiska personers förvärvsinkomster och uttag av allmän pensionsavgift¹⁸, dels indirekt, genom socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt.¹⁹ Konventioner för beräkning av effekter vid ändrade nivåer för socialavgifter och löneskatter presenteras i kapitel 4. Den direkta beskattningen av fysiska personers förvärvsinkomster styrs i huvudsak av fem komponenter: de kommunala och statliga inkomstskatterna, grundavdraget, den allmänna pensionsavgiften samt skattereduktionerna. 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 32,28 procent (vägt genomsnitt för 2020)
- Statlig inkomstskatt: 20 procent
- Allmän pensionsavgift: 7 procent
- Skattereduktioner: exempel är jobbskatteavdraget och reduktionen för den allmänna pensionsavgiften

¹⁸ 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.

¹⁹ Vissa obligatoriska avgifter tas också ut på fysiska personers förvärvsinkomster, som begravningsavgift och från den 1 januari 2019 även en public service-avgift. Begravningsavgiften är, sedan 2017, enhetlig för samtliga kommuner, med undantag för Stockholm och Tranås. För 2020 uppgår den enhetliga avgiften till 0,25 procent av den beskattningsbara inkomsten, medan den i Stockholm och Tranås uppgår till 0,065 procent respektive 0,24 procent. Public service-avgiften uppgår till 1 procent av den beskattningsbara inkomsten upp till ett tak om 2,092 inkomstbasbelopp. För 2021 kommer avgiften maximalt vara drygt 1 426 kronor per person och år.

År 2021 beräknas intäkterna från de direkta skatterna på arbete uppgå till drygt 669 miljarder kronor, vilket motsvarar 31 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

Det generella antagandet om att de direkta skatterna på arbete inte övervältras på vinster, priser eller bruttolöner medför att indirekta effekter på de offentliga finanserna inte beräknas när skatteregler ändras. Därför påverkas i regel inte heller andra delar av den offentliga sektorn än den som debiterar skatten. Antagandet om att övervältring inte sker är en förenkling. En höjd skatt på arbetsinkomster kan t.ex. leda till högre lönekrav. Vidare utgår beräkningarna vanligtvis från oförändrat beteende hos skattesubjektet, t.ex. avseende arbetsutbudet. Undantag kan göras om regeländringen förväntas påverka beteendet i betydande utsträckning på kort eller medelfristig sikt, se vidare avsnitt 0. En längre diskussion om beteendeeffekter finns i kapitel 1.

Beräkningskonventioner

För att beräkna den offentligfinansiella effekten av förändringar i den direkta skatten på förvärvsinkomster används den s.k. FASIT-modellen.²⁰ 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 2 miljoner individer. Beräkningarna i FASIT-modellens grundmodul är statiska. Modellen tar således inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan följa av förändringar i regelverket.

²⁰ För en utförligare beskrivning av FASIT-modellen se www.scb.se.

3.1 Beskattningsbar förvärvsinkomst

Underlaget för beräkningen av fysiska personers inkomstkatt på förvärvsinkomster, dvs. på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, utgörs av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Enligt 1 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) beräknas den beskattningsbara förvärvsinkomsten 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 förvärvsinkomsten. Från den fastställda förvärvsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet utgör den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

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 förvärvsinkomst, fastställd förvärvsinkomst samt beskattningsbar förvärvsinkomst.

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 förvärvsinkomst

- allmänna avdrag

= Fastställd förvärvsinkomst (avrundad nedåt till helt hundratal)

- grundavdrag
- sjöinkomstavdrag

= Beskattningsbar förvärvsinkomst

3.2 Kommunal inkomstskatt

Kommunal inkomstskatt betalas av alla som har en beskattningsbar förvärvsinkomst och består av skatt till kommun och region. 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 2021 används därför de kommunalskattesatser som gällde för 2020. Under 2020 har den högsta skattesatsen varit 35,15 procent och den lägsta 29,18 procent (båda angivna exklusive den obligatoriska begravningsavgiften). Den, med skatteunderlaget i respektive kommun, vägda medelskattesatsen i riket uppgick 2020 till 32,28 procent varav 11,56 procentenheter avsåg regionernas skatteuttag.

Statistik

I tabell 3.1 redovisas underlaget och intäkter från kommunalskatten år 2017–2021. För 2021 beräknas underlaget uppgå till 2 426 miljarder kronor.

Tabell 3.1 Skatteunderlag och skatteintäkter från kommunal inkomstskatt 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	2 181	2 262	2 327	2 375	2 426
Kommunalskatt	700	726	749	766	783

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se vår- och budgetpropositionerna. För 2021 inkluderas de i budgetpropositionen för 2021 föreslagna och aviserade åtgärderna.

3.3 Statlig inkomstskatt

Statlig inkomstskatt betalas av personer som har en beskattningsbar förvärvsinkomst överstigande en skiktgräns. Statlig inkomstskatt tas ut med en skattesats på 20 procent på beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger skiktgränsen, vilken för 2021 beräknas uppgå till 523 200 kronor. På beskattningsbara förvärvsinkomster som överstigit en övre skiktgräns togs fram till 2019 ytterligare 5 procent ut i statlig inkomstskatt. Skiktgränsen för beskattningsåret bestäms genom att föregående beskattningsårs skiktgräns räknas fram med förändringen i konsumentprisindex (KPI) från föregående år (juni till juni) uttryckt i procent plus 2 procentenheter. Skiktgränsen avrundas uppåt till närmsta hundratal kronor. För att få motsvarande gräns i termer av fastställd förvärvsinkomst, den s.k. brytpunkten, måste hänsyn även tas till grundavdraget och sjöinkomstavdraget. Brytpunkten för statlig inkomstskatt uppgår 2021 till 537 200 kronor för den som är under 65 år och som har fullt grundavdrag men inget sjöinkomstavdrag. I tabell 3.2 redovisas skiktgränser och brytpunkter för inkomståren 2017–2021.

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

Kronor

År	2017	2018	2019	2020	2021
Skiktgränser					
Nedre skiktgräns	438 900	455 300	490 700	509 300	523 200
Övre skiktgräns	638 500	662 300	689 300	-	-
Brytpunkter					
Nedre brytpunkt	452 100	468 700	504 400	523 200	537 200
Övre brytpunkt	651 700	675 700	703 000	-	-
Brytpunkter 65 år eller äldre (se anm.)					
Nedre brytpunkt	478 100	494 300	547 500	575 500	596 800
Övre brytpunkt	670 600	694 900	733 300	-	-

Anm.: Det förhöjda grundavdraget för de som är äldre än 65 år medför att brytpunkten skiljer sig åt mellan åldersgrupperna. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2021 träder i kraft som föreslagits.

Statistik

I tabell 3.3 redovisas storleken på basen för och intäkter från statlig inkomstskatt år 2017–2021. Basen för statlig inkomstskatt är de beskattningsbara förvärvsinkomster som ligger över den nedre skiktgränsen.

Tabell 3.3 Bas för och skatteintäkter från statlig inkomstskatt 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Beskattningsbar förvärvsinkomst	262	273	255	252	254
Statlig inkomstskatt	58	60	56	49	50

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 skiktgränsen. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2021 träder i kraft som föreslagits.

3.4 Grundavdrag och förhöjt grundavdrag för äldre

Den beskattningsbara förvärvsinkomsten utgörs av fastställd förvärvsinkomst efter grundavdraget och sjöinkomstavrdraget. 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 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 2021 uppgår prisbasbeloppet till 47 600 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 2021. 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 2021 för personer som inte har fyllt 65 år vid årets ingång

Kronor per år

Fastställd förvärvsinkomst	Grundavdrag
– 47 100	20 200
47 200 – 129 400	20 200 upp till 36 600
129 500 – 148 000	36 700
148 100 – 375 000	36 700 ner till 14 000
375 100 –	14 000

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 2021 föreslås en ytterligare förstärkning av det förhöjda grundavdraget för äldre. Det sammanlagda förhöjda grundavdraget består av 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 förvärvsinkomst	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	0,600 PBB+0,057 FFI	0,825 PBB+0,257 FFI
2,72 PBB – 3,11 PBB	-0,169 PBB+0,34 FFI	0,601 PBB+0,34 FFI
3,11 PBB – 3,21 PBB	-0,48 PBB+0,44 FFI	0,601 PBB+0,34 FFI
3,21 PBB – 7,88 PBB	0,207 PBB+0,228 FFI	1,288 PBB+0,128 FFI
7,88 PBB – 8,08 PBB	0,995 PBB+0,128 FFI	1,288 PBB+0,128 FFI
8,08 PBB – 11,28 PBB	2,029 PBB	2,322 PBB
11,28 PBB – 12,53 PBB	9,023 PBB-0,62 FFI	9,316 PBB-0,62 FFI
12,53 PBB – 13,54 PBB	1,253 PBB	1,546 PBB
13,54 PBB – 35,36 PBB	2,03 PBB-0,0574 FFI	2,323 PBB-0,0574 FFI
35,36 PBB –		0,293 PBB

Anm.: FFI=Fastställd förvärvsinkomst, PBB=prisbasbelopp. Prisbasbelopp 2021: 47 600 kr. Redovisningen gäller givet att förslagen i budgetpropositionen för 2021 träder i kraft som föreslagits.

Tabell 3.7 Förhöjt grundavdrag 2021 för personer som fyllt 65 år vid årets ingång

Kronor per år

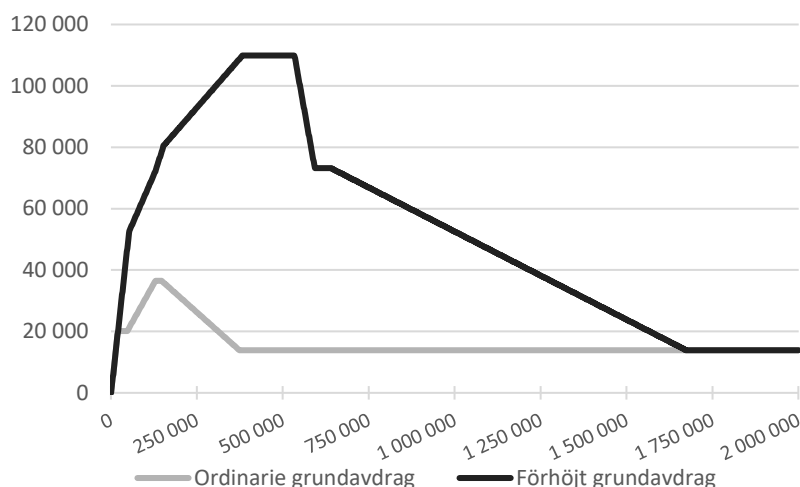
Fastställd förvärvsinkomst	Förhöjt grundavdrag
– 52 800	52 800
52 900 – 129 400	52 900 upp till 72 600
129 500 – 152 700	72 700 upp till 80 600
152 800 – 384 600	80 700 upp till 110 600
384 700– 536 900	110 600
537 000– 596 400	110 600 ner till 73 700
596 500 - 644 500	73 600
644 600 – 1 683 100	73 600 ner till 14 000
1 683 200 –	14 000

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 2021 träder i kraft som föreslagits.

2021 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 föreslagna regler för 2021

Kronor per år



3.5 Den allmänna pensionsavgiften

Den allmänna pensionsavgiften är en form av socialavgift som tas ut på förvärvsinkomster. 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.²¹ 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

²¹ 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 68 200 kronor (prognos för 2021) ger detta en inkomstgräns på ca 550 400 kronor.

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 2017–2021. Underlaget för den allmänna pensionsavgiften beräknas uppgå till 1 912 miljarder kronor 2021.

Tabell 3.8 Avgiftsunderlag för och intäkter från den allmänna pensionsavgiften 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Pensionsgrundande inkomst	1 696	1 767	1 830	1 870	1 912
Inbetalda allmänna pensionsavgifter	119	124	128	131	134

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

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

3.6 Skattereduktioner

Individens slutliga skatt reduceras med skattereduktioner. Inkomsthuvudgruppen Direkta skatter på arbete inkluderar 2021 skattereduktionerna för kommunal fastighetsavgift (se vidare avsnitt 5.7), sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), sjukersättning och aktivitetsersättning, reparation, underhåll, om- och tillbyggnad av vissa bostäder (rotavdrag), hushållstjänster (rutavdrag), mikroproduktion av förnybar el samt skattereduktion för gåvor. I budgetpropositionen för 2020 aviserades en skattereduktion för personer bosatta i vissa

glest befolkade områden²². Skattereduktionen är inte beslutad av riksdagen ännu men är tänkt att gälla från och med 2020. I budgetpropositionen för 2021 föreslås en ny skattereduktion för installation av grön teknik som ska gälla fr.o.m. 2021 och aviserar två nya skattereduktioner, en bred skattereduktion för alla beskattningsbara förvärvsinkomster som en del i grön skatteväxling, samt en tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster som ska gälla under 2021 och 2022.

Skattereduktionerna ska anges i hela kronor så att öretal faller bort. För att skattereduktionerna ska kunna tillgodoräknas krävs att det finns skatt att reducera. Jobbskatteavdraget och skattereduktionen 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 skattereduktionerna 2017–2021. Reduktionen för den allmänna pensionsavgiften och jobbskatteavdraget är de största skattereduktionerna, följda av rotavdraget.

²² Kommuner som i sin helhet ingår i stödområde A eller B, se budgetpropositionen för 2020.

Tabell 3.9 Skattereduktioner under inkomsthuvudgrupp direkta skatter på arbete 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Allmän pensionsavgift	118,7	123,6	128,1	130,9	133,8
Jobbskatteavdrag	109,1	113,1	127,0	127,9	129,6
Skattereduktion för förvärvsinkomster					7,5
Sjuk- och aktivitetsersättning		0,5	0,5	0,4	0,4
Fackföreningsavgift		1,3	0,7		
Rotavdrag	9,2	9,2	9,8	10,7	11,1
Rutavdrag	4,6	5,0	5,5	6,3	6,8
Vissa glest befolkade områden				1,4	1,4
Tillfällig skattereduktion för arbetsinkomster					5,0
Övriga skattereduktioner	0,3	0,4	0,7	0,7	0,7

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Posten övriga skattereduktioner inkluderar reduktionen för fastighetsavgift, sjöinkomst, gåvor till ideell verksamhet (fr.om. 1 juli 2019) och mikroproduktion av förnybar el. Skattereduktionen för fackföreningsavgift var i kraft 1 juli 2018 till 1 april 2019.

3.6.1 Skattereduktion för arbetsinkomster

En skattereduktion för arbetsinkomster, det s.k. jobbskatteavdraget, infördes 2007 och utökades därefter 2008, 2009, 2010, 2014 och 2019. 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.

För att kunna beräkna jobbskatteavdraget behövs information om arbetsinkomstens storlek. De inkomster som omfattas av jobbskatteavdraget framgår av 67 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229). I rutan nedan visas en uppställning av hur arbetsinkomsten, som ingår i beräkningen av underlaget för skattereduktionen, tas fram. Hur skattereduktionen beräknas beror på om personen vid beskattningsårets ingång fyllt 65 år eller inte.

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**- Sjöinkomstavdrag**

= Summa underlag för jobbskatteavdrag

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 bestäms dels av personens arbetsinkomst, dels av befintligt 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-3,24 PBB	$(0,91 \text{ PBB} + 0,3405 * (AI - 0,91 \text{ PBB}) - GA) * KI$
3,24 PBB-8,08 PBB	$(1,703 \text{ PBB} + 0,128 * (AI - 3,24 \text{ PBB}) - GA) * KI$
8,08 PBB-13,54 PBB	$(2,323 \text{ PBB} - GA) * KI$
13,54 PBB-	$(2,323 \text{ PBB} - GA) * KI - 0,03 * (AI - 13,54 \text{ PBB})$

Anm.: PBB = prisbasbelopp, AI = Arbetsinkomst, GA = Grundavdrag, KI = Skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Jobbskatteavdraget kan inte understiga noll. För arbetsinkomster över $(67,63 * KI + 13,54) * \text{PBB}$ ges inget jobbskatteavdrag.

Nedan exemplifieras en 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 förvärvsinkomst på 200 000 kronor, varav 100 000 kronor utgörs av arbetsinkomst och 100 000 kronor av annan inkomst. Inkomstagaren är under 65 år och bor i en kommun med en kommunal inkomstskattesats på 30 procent. Prisbasbeloppet för 2021 är 47 600 kronor. Grundavdraget för fastställd förvärvsinkomst på 200 000 kronor uppgår till 31 500 kronor.

Då arbetsinkomsten på 100 000 kronor motsvarar ca 2,10 prisbasbelopp ($100\,000 / 47\,600$), beräknas jobbskatteavdraget utifrån andra raden i tabell 3.10.

Skattereduktionen beräknas då till 9 335 kronor $[(0,91 * 47\,600 + 0,3405 * (100\,000 - 0,91 * 47\,600) - 31\,500) * 0,30]$.

Eftersom jobbskatteavdraget är en skattereduktion behöver det finnas skatt att reducera för att avdraget 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 förvärvsinkomsten är 100 000 kronor, varav arbetsinkomsten utgör 20 000 kronor, kommer grundavdraget (30 800 kronor) att vara större än arbetsinkomsten. I det fallet beräknas jobbskatteavdraget till noll kronor.

Jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång

Jobbskatteavdraget för personer som vid årets ingång har fyllt 65 år uppgår till 20 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som inte överstiger 100 000 kronor och till 5 procent av arbetsinkomsten för den del av arbetsinkomsten som överstiger 100 000 men inte 300 000 kronor. För inkomster som överstiger 300 000 men inte 600 000 kronor är skattereduktionen 30 000 kronor. För inkomster över 600 000 kronor trappas jobbskatteavdraget av med en avtrappningstakt på 3 procent.²³ 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.

²³ Inkomstgränserna för jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år vid årets ingång är nominellt fastställda och beror således inte på prisbasbeloppets utveckling.

Nedan exemplifieras en 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

Den 1 januari 2018 infördes 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 inkomstskattelagen (1999:1229).²⁴ 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 ($100\,000 \cdot 0,045 \cdot 0,30$). Om ersättningen istället är 200 000 kronor blir skattereduktionen 2 222 kronor [$(120\,428 \cdot 0,045 + (200\,000 - 120\,428) \cdot 0,025) \cdot 0,3$, där $120\,428 = 47\,600 \cdot 2,53$ och 47 600 kronor är prisbasbeloppet 2020].

²⁴ I vissa fall kan även utländsk ersättning som motsvarar sjukersättning och aktivitetsersättning medräknas i underlaget.

3.6.3 Rot- och rutavdrag

Rutavdraget trädde i kraft 1 juli 2007 och omfattar hushållsarbete såsom rengöring, underhåll och tvätt.²⁵ Rutavdraget gäller generellt sådant arbete som utförs i, eller i nära anslutning till, den enskildes eller dennes förälders bostad. Rotavdraget gäller fr.o.m. 8 december 2008 och omfattar reparation, underhåll och om- och tillbyggnad. Rotavdraget gäller för småhus, ägarlägenhet eller bostadsrätt som ägs respektive innehas av den som begär skattereduktionen.²⁶ Rotavdraget kan innefatta den enskildes förälders bostad, givet att den enskilde äger bostaden. Rot- och rutavdraget 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 en region.

Beräkning av rot- och rutavdraget

Rotavdraget uppgår till 30 procent av arbetskostnaden vid anlitan­de 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 rotavdraget de arbetsgivaravgifter som redovisas för privatpersonen. Den maximala skattereduktionen uppgår till 50 000 kronor per person och år.

Rutavdraget uppgår till 50 procent av arbetskostnaden vid anlitan­de 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 rutavdraget de arbetsgivaravgifter som redovisas för privatpersonen. I budgetpropositionen för 2021 föreslår regeringen att rutavdraget som mest får uppgå till 75 000 kronor per person och år, med ikraftträdande den 1 januari 2021. Det innebär en höjning av den tidigare gränsen på 50 000 kronor.

Den föreslagna höjningen av den maximala skattereduktionen för ruttjänster innebär att rot- och rutavdraget tillsammans får uppgå till maximalt 75 000 kronor per person och år från och med 1 januari 2021, varav rotavdraget får utgöra maximalt 50 000 kronor per person och år.

²⁵ Se prop. 2006/07:94.

²⁶ Se prop. 2008/09:178.

Exempel 3.4 Beräkning av rot- och rutavdraget när utförare är godkänd för F-skatt

En person har betalt 180 000 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 rotavdrag är således 180 000 kronor och 35 000 kronor för rutavdrag. Det beräknade reduktionsbeloppet för rottjänsterna uppgår 54 000 kronor ($0,3 \cdot 180\,000$) och för ruttjänsterna till 17 500 kronor ($0,5 \cdot 35\,000$). Den del av reduktionsbeloppet för rottjänsterna som överstiger det maximala beloppet för rotavdraget på 50 000 kronor per person och år dras bort. Det sammanlagda rot- och rutavdraget uppgår då till 67 500 kronor ($50\,000 + 17\,500$). Därmed uppgår den slutliga skattereduktionen till 67 500 kronor.

Exempel 3.5 Beräkning av rutavdraget 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 ($0,3142 \cdot 25\,000$).

3.6.4 Skattereduktion för förvärvsinkomster

I budgetpropositionen för 2021 föreslås en ny skattereduktion för alla med beskattningsbara förvärvsinkomster som överstiger 40 000 kronor per år. För de som har beskattningsbara inkomster som överstiger 40 000 men inte 240 000 kronor per år kommer skattereduktionen uppgå till 0,75 procent av den beskattningsbara inkomsten som överstiger 40 000 kronor. För de som har inkomster som överstiger 240 000 kronor är skattereduktionen 1 500 kronor.

3.6.5 Övriga skattereduktioner under inkomsthuvudgruppen Direkta skatter på arbete

Till övriga skattereduktioner under direkta skatter på arbete (inkomsthuvudgrupp 1100) hör kompensationen för den allmänna pensionsavgiften och skattereduktionerna för kommunal fastighetsavgift, sjöinkomst, mikroproduktion av förnybar el och gåvor till ideell verksamhet. I budgetpropositionen för 2021 föreslår regeringen dessutom att en skattereduktion införs för installation av grön teknik. Reduktionen för den kommunala fastighetsavgiften beskrivs i avsnitt 5.7.

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.

Skattereduktionen för gåvor till ideell verksamhet återinfördes 1 juli 2019. Underlaget för skattereduktionen består av summan av de gåvor som lämnats, till av Skatteverket godkända gåvomottagare, under beskattningsåret. Endast gåvor som vid varje gåvotillfälle uppgår till minst 200 kronor räknas in i underlaget. Om det sammanlagda underlaget för skattereduktionen understiger 2 000 kronor görs ingen skattereduktion. Skattereduktionen uppgår till 25 procent av underlaget men som mest till 1 500 kronor per beskattningsår.

Den nya skattereduktionen för grön teknik föreslås träda i kraft 1 januari 2021 och ersätter då de nuvarande stöden till fysiska

personer för solceller, lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon. Skattereduktionen ges för både arbets- och materialkostnader. Reduktionen utformas med en fakturamodell av motsvarande slag som den som finns för rut- och rotavdrag så att köparna kan få del av skattelättnaden redan vid köpet. Skattereduktion ges med 15 procent av de debiterade arbets- och materialkostnaderna för installation av solceller. För installation av lagring av egenproducerad elenergi och installation av laddningspunkt till elfordon är motsvarande subventionsgrad 50 procent. Skattereduktionen får för ett beskattningsår uppgå till högst 50 000 kronor. Ordningssmässigt räknas skattereduktionen av direkt efter skattereduktionen för hushållsarbete och direkt före skattereduktionen för gåva.

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 förvärvsinkomsten. 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.²⁷ Avsteg från denna princip görs dock för den del av utgiften som överstiger ett visst gränsbelopp. Gränsbeloppet är, sedan 2017, 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.²⁸ Vad gäller resor med egen bil till och från arbetet krävs att avståndet är minst fem kilometer och 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. För

²⁷ Se 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

²⁸ Se bl.a. prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 21.

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 levnads-kostnader vid tjänsteresor, ökade levnads-kostnader vid tillfälligt arbete på annan ort eller vid dubbel bosättning m.m., hemresor, inställelseresor, arbetsresor, utgifter för utbildning vid om-strukturerings m.m., skyddsutrustning och skyddskläder, förluster på grund av redovisningsskyldighet, egenavgifter samt hobby-verksamhet.

Statistik

I tabell 3.12 redovisas yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt den beräknade offentligfinansiella effekten 2017–2021.

Tabell 3.12 Yrkade avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats samt offentligfinansiell effekt, 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats	14,2	14,3	14,2	13,9	14,1
Offentligfinansiell effekt	-5,5	-5,5	-5,4	-5,4	-5,4

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Den offentligfinansiella effekten 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 FASTT skattas skatteförändringens effekt på antalet arbetade timmar för personer i arbete. Effekterna på de offentliga finanserna av förändrad arbetstid (och därmed ändrad inkomst) beräknas sedan med hjälp av den s.k. *marginaleffekten* av en lönekostnadsökning. Marginaleffekten beskriver i detta sammanhang 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. Hänsyn tas också 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 till 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 kom-

penseras dock av staten i form av en lika stor skatte-reduktion. De förväntade pensionsutgifterna ökar med lika mycket som pensionsinbetalningarna, dvs. 17,21 procent av löneökningen upp till taket på 8,07 inkomstbasbelopp.²⁹

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.³⁰ Givet denna överkompensation varierar de effektiva förmånerna för dem som befinner sig mellan golv och tak. Dessa förmåner beräknas i mikrosimuleringsmodellen FASIT. Utnyttjandet av olika förmåner skiljer sig också åt mellan olika grupper. Alltså skiljer sig i praktiken även förmånsvärdet mellan olika grupper. Till exempel ger efterlevandepensionsavgiften förmåner enbart till personer som var gifta före 1990 och omfattar därför inte stora grupper på arbetsmarknaden.

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

3. *Konsumtionsskatter:*

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

²⁹ Se avsnitt 3.5 för detaljer om de olika brytpunkterna.

³⁰ Detta gäller dock inte för efterlevandepensionsavgiften och ålderspensionsavgiften.

Beaktas punkt 1 och 2 ovan kan *marginaleffekten utan konsumtions-skatt* (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 - margineffekten 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 eller inte. 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 FASTT 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 arbetsinkomster – socialavgifter

Indirekt beskattning av förvärvsinkomster sker i form av socialavgifter, allmän löneavgift och särskild löneskatt. År 2021 beräknas intäkterna från dessa uppgå till ca 650 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. En andel av socialavgifterna kan dock 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.³¹

³¹ Förmånstaken skiljer sig åt mellan delavgifterna, och kan också skilja sig mellan olika förmåner inom samma delavgift, eftersom ersättningsystemen har olika tak. För sjukersättning och sjukpenning (sjukförsäkringsavgift) är taket på underlaget (antagandeinkomst respektive sjukpenninggrundande inkomst) 7,5 respektive 8 prisbasbelopp. För föräldraförsäkringen (föräldraförsäkringsavgift) är taket på underlaget 10 prisbasbelopp för föräldrapenningen och 7,5 prisbasbelopp för den tillfälliga föräldrapenningen. 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) föreslås i budgetpropositionen för 2021 tillfälligt uppgå till 1 200

Arbetsgivaravgifterna såväl som egenavgifterna består vardera av sex delavgifter, se tabell 4.1. Med undantag för ålderspensionsavgiften 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.³² 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.

Den allmänna löneavgiften ingår inte lagtekniskt 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 2021 redovisas i tabell 4.1.

kronor per dag under de första 100 dagarna av en arbetslöshetsperiod. Detta ger ett implicit tak för arbetslöshetsersättningen på 80 procent av en månadslön på 33 000 kronor. Ordinarie nivå är 910 kronor under de första 100 dagarna, vilket innebär ett implicit tak för arbetslöshetsersättningen på 80 procent av en månadslön på 25 000 kronor.

³² De nuvarande skillnaderna i sjukförsäkrings- och arbetsmarknadsavgiften mellan arbetsgivar- och egenavgifterna infördes 2010 (se prop. 2009/10:1).

Tabell 4.1 Avgiftsnivåer för socialavgifter och allmän löneavgift 2021

Procent

Socialavgifter och allmän löneavgift	Arbetsgivaravgifter	Egenavgifter
Ålderspensionsavgift	10,21	10,21
Sjukförsäkringsavgift	3,55	3,64
Arbetssskadeavgift	0,20	0,20
Arbetsmarknadsavgift	2,64	0,10
Efterlevandepensionsavgift	0,60	0,60
Föräldraförsäkringsavgift	2,60	2,60
Allmän löneavgift	11,62	11,62
Summa socialavgifter och allmän löneavgift	31,42	28,97

Den särskilda löneskatten uppgår 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.

4.1 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 vissa delar av Norrland och inre Svealand.³³ 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.

³³ Stödområdet sammanfaller till stor del med stödområde A. För exakt område se bilagan till lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980).

År 2014 infördes ett skatteincitament för forskning och utveckling som innebär att vid beräkningen av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning eller utveckling ska avdrag göras med 10 procent av avgiftsunderlaget för dessa personer. Avdraget får inte medföra att de avgifter som ska betalas understiger ålderspensionsavgiften. Därtill ska även den allmänna löneavgiften sättas ned med tio procentenheter. Det sammanlagda avdraget för samtliga personer som arbetar med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige får inte överstiga 450 000 kronor per månad. I budgetpropositionen för 2021 aviseras en förstärkning av FoU-avdraget. Arbetstidsvillkoret föreslås sänkas till minst hälften i stället för minst tre fjärdedelar av arbetstiden. Vidare föreslås det högsta sammanlagda avdraget från arbetsgivaravgifterna som får göras för samtliga personer som arbetar med forskning eller utveckling hos den avgiftsskyldige höjas från 450 000 kronor till 600 000 kronor per månad.

Ett enmansföretag som anställer en första person har rätt till nedsättning av arbetsgivaravgifterna, den allmänna löneavgiften och den särskilda löneskatten så att bara ålderspensionsavgift betalas i högst 24 kalendermånader i följd. Nedsättningen infördes 2017 för enskilda näringsidkare och utökades 2018 till att även omfatta aktiebolag som inte har någon anställd (eller endast har en anställd som också är delägare) samt handelsbolag utan anställda och med högst två andelsägare. Nedsättningen gäller den del av ersättningen till den anställde som inte överstiger 25 000 kronor per månad. Nedsättningen är tillfällig och gäller till 31 december 2021, men regeringen har beslutat en lagrådsremiss om att göra den tillfälliga nedsättningen permanent från och med 1 januari 2021. I budgetpropositionen för 2021 aviserar regeringen att tillfälligt förstärka nedsättningen så att företag som inte har någon anställd och som anställer en eller två personer samt företag med en anställd och som anställer ytterligare en person kan få nedsättningen. Den föreslagna nedsättningen gäller för anställningar under perioden 1 juli 2021 till och med 31 december 2022.

Från och med 1 augusti 2019 finns en nedsättning av arbetsgivaravgifterna för personer som fyllt 15 men inte 18 år vid årets ingång. Nedsättningen innebär att endast ålderspensionsavgift ska betalas på ersättning upp till 25 000 kronor per månad för unga. Vid högre ersättning betalas full arbetsgivaravgift på den del som överstiger 25 000 kronor per månad. I budgetpropositionen för 2021 aviseras en tillfällig nedsättning av arbetsgivaravgifterna för personer

som fyllt 18 men inte 23 år vid årets ingång. Nedsättningen föreslås innebära att endast ålderspensionsavgiften och 9/20 av de övriga avgifterna ska betalas på ersättning upp till 25 000 kronor per kalendermånad under perioden 1 april 2021 till och med 31 mars 2023.

Lön och annan ersättning till personer 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.

Statistik

Tabell 4.2 redovisar avgiftssats, underlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2017–2021.

Tabell 4.2 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser, om annat inte anges

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Avgiftssats (%)	31,42	31,42	31,42	31,42	31,42
Avgiftsunderlag	1 708	1 791	1 859	1 868	1 913
Intäkter efter nedsättningar	539	565	587	561	593
Summa nedsättningar*	1,2	1,4	1,9	30,2	12,5
Nedsättning för den först anställda	0,0	0,1	0,2	0,4	0,4
Regional nedsättning	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Nedsättning för FoU	0,6	0,6	0,7	1,3	1,9
Nedsättning för unga			0,4	0,9	9,6
Tillfällig nedsättning 2020				27,1	

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Nedsättningarnas omfattning är uppskattningar för samtliga år. Nedsättningen för unga innefattar den tillfälliga nedsättningen för 18-23-åringar som aviserats i budgetpropositionen för 2021.

Den tillfälliga nedsättningen 2020 innebar att endast ålderspensionsavgiften skulle betalas på ersättningar som gavs ut under perioden 1 mars till och med 30 juni 2020. Nedsättningen gällde för upp till 30 anställda per företag och upp till en ersättning om 25 000 kronor per anställd och månad.

Avgiftssatsen för arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift på löner och andra ersättningar till personer som vid årets ingång inte

fyllt 65 år är 31,42 procent. Underlaget beräknas uppgå till 1 913 miljarder kronor 2021. Nedsättningarna beräknas uppgå till 12,5 miljarder kronor och intäkterna till 593 miljarder kronor.

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). Även skattebaser, som företagens vinster och lönesumman, kan påverkas indirekt. Dessutom kan förändringar av arbetsgivaravgifterna påverka lönekostnaderna i staten och kommunerna.

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

I vissa fall antas dock 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: företagens vinster ökar, vilket ökar intäkterna från bolagsskatten, och kommunernas och statens lönekostnader minskar. De indirekta effekterna medför alltså att nettoeffekten av avgiftssänkningen blir lägre än bruttoeffekten.

Om det antas att sänkta arbetsgivaravgifter övervältras på löner och priser enligt den ovan beskrivna övervältringsprofilen (profilen beskrivs även i kapitel 2) uppkommer fler indirekta effekter. På kort

sikt övervältras endast en del av den minskade arbetsgivaravgiften på lönerna, vilket innebär att lönesumman ökar samtidigt som lönekostnaden minskar. Övervältringsprofilen innebär även att priserna sjunker på kort sikt, vilket leder till att företagens 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 blir lägre än vad som annars varit fallet. 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 med budgetens utgiftssida 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.³⁴ I exempel 4.1 nedan blir den offentligfinansiella nettokostnaden för en sänkning av arbetsgivaravgifterna

³⁴ Den beräknade offentligfinansiella effekten påverkas inte av om man antar att kommunerna anpassar kommunalskattesatsen i stället för konsumtionsutgifterna.

med en procentenhet 16,27 miljarder kronor. Om kommunerna och myndigheterna i stället skulle antas spara resultatförbättringen skulle den totala nettokostnaden bli 11,04 miljarder kronor. För att en förändring i socialavgifterna ska kunna genomföras med den lägre offentligfinansiella effekten krävs att statsbidragen och 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 2021 förväntas den offentliga sektorns andel av lönesumman uppgå till 27,3 procent. Kommunerna och regionerna svarar för 21,1 procent och staten för 6,2 procent. Resterande del av lönesumman, 72,7 procent, står den privata sektorn för. Exempel 4.1 illustrerar beräkningskonventionen för en förändring av den allmänna löneavgiften med en procentenhet 2021 när ingen övervältring antas ske. Exempel 4.2 visar effektberäkningen av samma ändring med den övervältringsprofil på löner och priser som beskrivs ovan.

Exempel 4.1 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – utan övervältring

Underlaget för arbetsgivaravgifterna 2021 uppgår till 1 913 mdkr. Bruttoeffekten av avgiftssänkningen är därmed -19,13 mdkr ($-0,01 \cdot 1\,913$). 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 (20,6 procent 2021) ökar med 2,86 mdkr ($0,206 \cdot 19,13 \cdot 0,727$). En annan indirekt effekt är att den offentliga sektorns lönekostnader minskar med 5,22 mdkr ($= 19,13 \cdot 0,273$). 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 sammanlagt -16,27 mdkr 2021 ($-19,13 + 2,86$). I tabell 4.3 redovisas exemplet utan övervältring på löner och priser, inklusive fördelningen på olika sektorer.

Tabell 4.3 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – utan övervältring

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				-19,13
Nettoeffekt, År	2021	2022	2023	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	4,04	4,04	4,04	4,04
Kommunal konsumtion	-4,04	-4,04	-4,04	-4,04
<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	-16,27	-16,27	-16,27	-16,27
Allmän löneavgift	-19,13	-19,13	-19,13	-19,13
Skatt på företagsvinster	2,86	2,86	2,86	2,86
<i>Summa intäkter</i>	<i>-16,27</i>	<i>-16,27</i>	<i>-16,27</i>	<i>-16,27</i>
Lönekostnad	1,19	1,19	1,19	1,19
Myndigheternas konsumtion	-1,19	-1,19	-1,19	-1,19
<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)	-16,27	-16,27	-16,27	-16,27

Exempel 4.2 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – med övervältring

I exempel 4.1 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 7,33 mdkr samma år ($19,13 \cdot 0,5/1,3042$).

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 2,47 mdkr. Även intäkterna från fysiska personers statliga inkomstskatt ökar med 0,10 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 0,78 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 på längre sikt och får effekt först på den varaktiga effekten i tabell 4.4. Den sammanlagda effekten på ålderspensionssystemet 2021 beräknas till 0,78 mdkr. Den ökade lönesumman innebär dessutom att den offentliga sektorns lönekostnader blir högre än i fallet då ingen övervältring på lönerna antas; den minskar med 2,61 mdkr i stället för med 5,22 mdkr utan övervältring.

Övervältringen från vinster till löner och priser leder även till att ökningen av intäkterna från bolagsskatten blir lägre jämfört med då ingen övervältring antas. Bolagsskatten ökar därför med 0,72 mdkr ($0,206 \cdot 0,727 \cdot 0,25 \cdot 19,13$) i stället för med 2,86 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 -16,28 mdkr 2021.

På lång sikt antas att hela avgiftssänkningen övervältras på lönerna, vilket innebär att lönesumman ökar med 14,67 mdkr ($19,13/1,3042$). Den successiva övervältringen på lönesumman innebär att samtliga poster i redovisningen som beror på de indirekta effekterna av sänkt allmän löneavgift förstärks över tiden. På lång sikt slår dock även ökade pensionsutbetalningar igenom. Den långsiktiga nettoeffekten uppgår till -16,35 mdkr.

I tabell 4.4 redovisas exemplet med övervältring på löner och priser inklusive fördelningen på olika sektorer och på olika inkomsttitlar i statens budget då övervältring på löner och priser antas enligt profilen i kapitel 2.

Tabell 4.4 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – med övervältring enligt profil

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt	-19,13			
Nettoeffekt, År	2021	2022	2023	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
Kommunal inkomstskatt	2,47	3,70	4,32	5,44
<i>Summa intäkter</i>	2,47	3,70	4,32	5,44
Lönekostnad	2,02	1,01	0,50	0,00
Kommunal konsumtion	-4,49	-4,71	-4,83	-5,44
<i>Summa kostnader</i>	-2,47	-3,70	-4,32	-5,44
B. Ålderspensionssystemet	0,78	1,17	1,36	0,00
Ålderspensionsavgift	0,51	0,77	0,90	1,03
Allmän pensionsavgift	0,26	0,40	0,46	0,53
<i>Summa intäkter</i>	0,78	1,17	1,36	1,56
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	-1,56
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	-1,56
C. Staten	-17,06	-16,74	-16,58	-16,35
Direkta skatter på arbete	0,10	0,14	0,17	0,26
Indirekta skatter på arbete				
Ålderspensionsavgift	0,08	0,12	0,14	0,16
Sjukförsäkringsavgift	0,26	0,39	0,46	0,52
Arbetskadavgift	0,01	0,02	0,03	0,03
Arbetsmarknadsavgift	0,19	0,29	0,34	0,39
Efterlevandepensionsavgift	0,04	0,07	0,08	0,09
Föräldraförsäkringsavgift	0,19	0,29	0,33	0,38
Allmän löneavgift	-18,35	-17,96	-17,77	-17,57
Skatt på företagsvinster	0,72	0,36	0,18	0,00
<i>Summa intäkter</i>	-16,75	-16,28	-16,05	-15,74
Ek. trygghet vid sjukdom, handikapp	-0,13	-0,20	-0,23	-0,27
Ek. trygghet för familjer och barn	-0,11	-0,17	-0,20	-0,23
Ek. trygghet vid arbetslöshet	-0,06	-0,09	-0,10	-0,12
Lönekostnad	0,59	0,30	0,15	0,00
Myndigheternas konsumtion	-0,59	-0,30	-0,15	0,00
<i>Summa kostnader</i>	-0,31	-0,46	-0,54	-0,61
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	-16,28	-15,57	-15,22	-16,35

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

4.2 Egenavgifter

Skatterättsliga regler

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

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

Enskilda näringsidkare med fast driftställe i vissa delar av Norrland och inre Svealand får en nedsättning med 10 procent av avgiftsunderlaget upp till 180 000 kronor, dvs. högst 18 000 kronor per år.³⁵ 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.

Näringsidkare och ägare av handelsbolag som vid årets ingång inte har fyllt 65 år och vars avgiftsunderlag överstiger 40 000 kronor får en nedsättning med 7,5 procent av avgiftsunderlaget, 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. Personer som är födda 1937 eller tidigare betalar inga egenavgifter.

Statistik

I tabell 4.5 redovisas avgiftssats, underlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift under perioden 2017–2021. Den oreducerade avgiftssatsen för egenavgifterna inklusive den allmänna löneavgiften är 28,97 procent. Avgiftsunderlaget för 2021 beräknas uppgå till 44,5 miljarder kronor, nedsättningarna till

³⁵ Stödområdet sammanfaller till stor del med stödområde A. För exakt område se bilagan till lagen (2001:1170) om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift och socialavgiftslagen (2000:980).

2,2 miljarder kronor och intäkterna efter nedsättningarna till 11,3 miljarder kronor.

Tabell 4.5 Avgiftssats, avgiftsunderlag och intäkter från egenavgifter inklusive allmän löneavgift 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser, om annat inte anges

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Avgiftssats (%)	28,97	28,97	28,97	28,97	28,97
Avgiftsunderlag	38,8	38,7	36,8	33,8	44,5
Intäkter efter nedsättningar	9,8	9,8	9,4	8,5	11,3
Summa nedsättningar	2,0	1,9	1,9	2,9	2,2
Generell nedsättning	1,9	1,9	1,8	2,8	2,2
Regional nedsättning	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. I den generella nedsättningen ingår även den tillfälliga nedsättningen av egenavgifterna 2020. Den tillfälliga nedsättningen innebär att ingen annan avgift än ålderspensionsavgiften ska betalas för inkomster som uppbärs under perioden den 1 januari 2020 till och med den 31 december 2020. Nedsättningen av egenavgifterna och den allmänna löneavgiften gäller den del av avgiftsunderlaget som uppgår till högst 100 000 kronor.

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. Övervältringsprofilen 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 4.3 illustrerar beräkningskonventionen med exemplet att den allmänna löneavgiften sänks med en procentenhet 2021.

Exempel 4.3 Sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Beräkningsunderlaget för den allmänna löneavgiften i aktiv enskild näringsverksamhet och hos aktiva delägare i handelsbolag uppskattas för 2021 till 44,48 miljarder kronor. Detta ger en bruttoeffekt på -0,44 mdkr ($-0,01 \cdot 44,48$).

För att beräkna nettoeffekten noteras att sänkningen leder till att inkomst av näringsverksamhet ökar med 0,44 mdkr. Genom den positiva räntefördelningen gör näringsidkarna avdrag för inkomstökningen och beskattar den som inkomst av kapital. Detta motverkar skattebortfallet. På lång sikt uppgår den motverkande effekten till 0,13 mdkr ($0,30 \cdot 0,44$) 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 0,09 mdkr ($2/3 \cdot 0,30 \cdot 0,44$). Nettoeffekten 2021–2023 uppgår därmed till -0,36 mdkr och den varaktiga effekten till -0,31 mdkr. Exemplet redovisas i tabell 4.6.

Tabell 4.6 Offentligfinansiella effekter av sänkt allmän löneavgift med en procentenhet – egenavgifter

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt	-0,44			
Nettoeffekt, År	2021	2022	2023	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
B. Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
C. Staten	-0,36	-0,36	-0,36	-0,31
Allmän löneavgift	-0,44	-0,44	-0,44	-0,44
Skatt på kapital	0,09	0,09	0,09	0,13
<i>Summa intäkter</i>	<i>-0,36</i>	<i>-0,36</i>	<i>-0,36</i>	<i>-0,31</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)	-0,36	-0,36	-0,36	-0,31

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

4.3 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

dess 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.

Av förenklingsskäl är den särskilda löneskatten densamma för arbetsgivare som för egenföretagare. Nivån på den särskilda löneskatten följer inte automatiskt förändringar i socialavgifterna utan justeras endast efter väsentliga förändringar i socialavgifterna.

Sedan den 1 juli 2019 utgår ingen särskild löneskatt på lön och annan ersättning samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet för personer som vid årets ingång fyllt 65 år.

Statistik

I tabell 4.7 redovisas underlag och skatteintäkter från särskild löneskatt, uppdelat på juridiska och fysiska personer (skattesats 24,26 procent) under perioden 2017-2021 samt på lön och aktiv näringsverksamhet (skattesats 6,15 procent) under perioden 2017-2019. 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 4.7 Skattebaser och intäkter för särskild löneskatt 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Underlag, skattesats 24,26 %	177	189	193	194	199
Juridiska personer	174	186	191	193	197
Fysiska personer	2,9	2,8	2,0	1,1	1,3
Underlag, skattesats 6,15 %	50,8	53,7	26,3		
Lön och annan ersättning	43,8	46,5	23,0		
Aktiv näringsverksamhet	7,0	7,2	3,3		
Skatteintäkter, särskild löneskatt	46,0	49,2	48,7	47,5	48,6

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Den särskilda löneskatten på 6,15 procent, på lön och annan ersättning samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet för personer som vid årets ingång fyllt 65 år, avskaffades från den 1 juli 2019.

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.

5 Skatt på kapitaläggande – kapital- och egendomsskatter

I detta kapitel redovisas beräkningskonventioner för kapital- och egendomsskatter. Dessa utgörs av skatt på fysiska personers kapitalinkomster, avkastningsskatt, fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift. Kapital kan delas upp i finansiellt och reellt kapital. Vidare kan kapitalet ägas direkt av den skatteskyldige eller indirekt via exempelvis via investmentföretag eller värdepappers- och specialfonder. För att det ska råda skattemässig neutralitet mellan direkt och indirekt äggande gäller särskilda skatteregler för dessa företagsformer.³⁶

De flesta kapital- och egendomsskatter är direkta skatter, dvs. skatter där den ekonomiska bördan av skatten bärs av den som är skattskyldig. Det innebär att en ändrad skatt normalt sett inte övervältras på löner, priser eller vinster och att de förändrade skatteintäkternas fördelning på den offentliga sektorns olika delar är förhållandevis okomplicerad. Ett undantag är avkastningsskatten, där ändrade regler för beskattning av kollektivt pensionskapital antas övervältras på löner, priser och vinster vilket ger upphov till indirekta effekter på de offentliga finanserna.

Skatteintäkterna från kapital- och egendomsskatterna tillfaller staten, förutom intäkterna från den kommunala fastighetsavgiften som tillfaller kommunsektorn. År 2021 beräknas dessa skatteintäkter uppgå till ca 121 miljarder kronor, vilket utgör 5,6 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter.

Beräkningskonventionerna för kapital- och egendomsskatterna utgår vanligtvis från att förändringar i skattereglerna inte leder till ett förändrat beteende hos ekonomiska aktörer. I vissa fall, t.ex. när regeländringar påverkar hushållens portföljval eller inkomster från fåmansföretag görs avsteg från detta. I sådana fall kan en statisk

³⁶ Reglerna för investmentföretag och värdepappers- och specialfonder beskrivs i avsnitt 6.12.

beräkning ge en missvisande bild av den offentligfinansiella effekten redan i ett kort tidsperspektiv.

5.1 Beskattning av fysiska personers kapitalinkomst

Skatterättsliga regler

Avkastningen på kapital för fysiska personer och dödsbon beskattas i inkomstslaget kapital. När juridiska personer erhåller avkastning på kapital beskattas den i inkomstslaget näringsverksamhet (se kapitel 6). Fysiska personers kapitalinkomster beskattas med en proportionell skattesats om 30 procent. Den effektiva skattesatsen kan dock vara lägre eftersom den inkomst som ska tas upp till beskattning kvoterar ned för vissa typer av kapitalinkomster. Pensionsmedel och värdet i kapitalförsäkringar beskattas i stället med avkastningsskatt (se avsnitt 5.4).

Beskattningen i inkomstslaget kapital kan delas in i två huvudgrupper: beskattning av *löpande avkastning* och beskattning av *realiserad värdeförändring*. Den löpande avkastningen, t.ex. räntor, aktieutdelning³⁷ och hyresintäkter³⁸, beskattas med 30 procent. Även intäkter från fondandelar, uppskovsbelopp på försäljning av privatbostad och investeringsparkonton (ISK) beskattas löpande med 30 procent, på en schablonmässigt beräknad intäkt. I budgetpropositionen för 2021 föreslås att schablonintäkten på uppskovsbelopp avskaffas.

Realiserade värdeförändringar, dvs. kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper och andra tillgångar, sorteras in i undergrupper i enlighet med den typ av tillgång som de härstammar ifrån.³⁹ Förluster kvittas sedan mot vinster enligt särskilda regler i de olika undergrupperna. Om kapitalvinsterna inte räcker till, ger förlusten upphov till ett underskott av kapital som kan dras av med 70 procent av förlusten. Vad gäller kapitalvinster på fastigheter ska tjugotvå trettiondelar av vinsten på en privatbostadsfastighet och 90 procent av vinsten på en näringsfastighet tas upp. Om det i stället

³⁷ För utdelning på andelar i onoterade företag tas 5/6 av utdelningen upp till beskattning och för utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag tas 2/3 av utdelningen upp till beskattning till 30 procents skatt.

³⁸ Vid uthyrning av privatbostadsfastighet eller en privatbostad ska hyresintäkter som överstiger det fasta schablonbeloppet 40 000 kronor per person och år beskattas som inkomst av kapital. Se vidare under *Schablonavdrag vid uthyrning av bostäder* i avsnitt 5.7.

³⁹ För kapitalvinster vid försäljning av privatbostad tas 22/30 delar av vinsten upp till beskattning och för näringsfastighet tas 9/10 delar av vinsten upp. För vinst på onoterade andelar tas 5/6 av vinsten upp. För kvalificerade andelar i fåmansföretag tas 2/3 av vinsten upp till beskattning. För övriga kapitalvinster tas hela underlaget upp till beskattning.

uppkommer 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 privatbostadsrätter respektive näringsbostadsrätter. Syftet med att begränsa förlustavdragen är att minska incitamenten att realisera förluster fortlöpande medan realiseringen av vinster skjuts på framtiden.

Vid underskott i inkomstslaget kapital minskas skatten med 30 procent av underskottet, i den mån underskottet inte överstiger 100 000 kronor. Underskott som överstiger 100 000 kronor ger en skattereduktion på 21 procent.

Exempel 5.1 Beräkningar av skattereduktioner

Ett underskott av kapital som uppkommer till följd av att utgiftsräntorna är högre än intäktsräntorna är avdragsgillt till 100 procent. Utan övriga avdrag ger därför ett sådant avdrag på 100 000 kronor en skattereduktion på 30 000 kronor ($0,3 \cdot 100\,000$). Ett underskott på 150 000 kronor ger en skattereduktion på 30 000 kronor på underskott upp till och med 100 000 kronor och 10 500 kronor för den del av underskottet som överstiger 100 000 kronor. Sammanlagt uppgår därför skattereduktionen till 40 500 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,21 \cdot 50\,000$).

En realiserad nettokapitalförlust från försäljning av marknadsnoterade aktier är avdragsgill till 70 procent. En nettokapitalförlust på 100 000 kronor ger i detta fall ett underskott av kapital på 70 000 kronor ($0,7 \cdot 100\,000$) och en skattereduktion på 21 000 kronor ($0,3 \cdot 70\,000$ kronor). En nettokapitalförlust på 150 000 kronor ger ett underskott på 105 000 kronor ($0,7 \cdot 150\,000$) och en skattereduktion på 31 050 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,21 \cdot 5\,000$).

En nettokapitalförlust från försäljning av en privatbostadsfastighet är avdragsgill till 50 procent. En nettokapitalförlust på 100 000 kronor innebär då ett underskott av kapital på 50 000 kronor ($0,5 \cdot 100\,000$) och en skattereduktion på 15 000 kronor ($0,3 \cdot 50\,000$). En nettokapitalförlust på 250 000 kronor ger ett underskott på 125 000 kronor ($0,5 \cdot 250\,000$) och en skattereduktion på 35 250 kronor ($0,3 \cdot 100\,000 + 0,21 \cdot 25\,000$).

Statistik

Tabell 5.1 redovisar inkomster och avdrag i inkomstslaget kapital. Dessutom redovisas det sammanlagda överskottet respektive underskottet av kapital, samt intäkterna från kapitalinkomstskatten. Uppgifterna kommer från Skatteverkets taxeringsutfall och regeringens prognoser över skatteintäkterna.

Tabell 5.1 Inkomster och avdrag i inkomstslaget kapital och intäkter från kapitalinkomstskatten

Miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Inkomster – kapital					
Ränteinkomster, utdelningar m.m.	118,9	109,5	120,0	84,4	110,7
Uthyrning av privatbostad	2,0	2,2	2,3	2,3	2,4
Schablonintäkt (ISK, fondandelar, uppskovsbelopp)	15,5	19,4	21,2	19,4	16,0
Positiv räntefördelning	6,9	7,0	7,0	6,9	6,9
Kapitalvinst	208,4	179,5	180,0	163,0	170,0
Avdrag – kapital					
Ränteutgifter m.m.	78,1	80,4	86,6	90,7	93,6
Negativ räntefördelning	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Kapitalförlust	4,2	5,0	5,5	5,5	5,5
Skattebaser					
Överskott av kapital	330,1	295,6	306,5	252,1	283,1
Underskott av kapital	61,1	63,7	68,6	73,3	77,5
Skatteintäkter					
Skatt på kapital	97,9	87,6	90,7	74,2	82,6
Skattereduktion underskott av kapital	-17,7	-18,4	-19,7	-21,0	-22,2
Nettoskatt på kapitalinkomster	80,4	69,3	71,1	53,3	60,5

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För senare prognoser se budgetpropositionen för 2021.
Källa: Skatteverket och Finansdepartementet.

En individs nettokapitalinkomst beräknas genom att dennes kapitalinkomster reduceras med avdrag i form av utgiftsräntor och kapitalförluster m.m. Om nettot blir positivt redovisas det som överskott av kapital, om det blir negativt som underskott av kapital. De enskilda inkomst- och avdragsposterna i tabellen behöver därför inte

summera till över- respektive underskotten. En mer detaljerad uppdelning av skattebaserna finns i Statistiska centralbyråns (SCB) årliga undersökning av hushållens kapitalvinster och kapitalförluster.

Beräkningskonventioner

Fysiska personers kapitalinkomstskatt är en direkt skatt. Utgångspunkten i beräkningskonventionerna antar är därför att det inte uppstår några indirekta effekter på de offentliga finanserna till följd av en skatteändring och att bruttoeffekten och nettoeffekten sammanfaller.

Beräkningar av offentligfinansiella effekter enligt beräkningskonventionerna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringar i skattereglerna. När det gäller regeländringar som påverkar inkomsterna från fåmansbolag eller hushållens portföljval vägs dock beteendeffekter in, för att få en bättre uppskattning av den offentligfinansiella effekten på kort sikt.

I många fall beräknas den offentligfinansiella effekten med hjälp av den s.k. FASIT-modellen, där det är möjligt att simulera regeländringar i skattesystemet. FASIT-modellen beskrivs närmare i kapitel 3.

5.2 Investeringsparkonto

Investeringsparkonto är en schablonbeskattad sparform. Inom ramen för ett investeringsparkonto får privatpersoner spara i aktier, fondandelar, obligationer 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 medan kreditinstitut, värdepappersbolag och fondbolag får tillhandahålla dem.

Innehavaren av ett investeringsparkonto betalar skatt baserad på en schablonmässigt beräknad intäkt och inte på faktiska inkomster som annars gäller inom den konventionella beskattningen. Det innebär t.ex. att kontoinnehavaren inte betalar skatt på kapitalvinster

eller får göra avdrag för kapitalförluster vid försäljningar av tillgångarna på investeringssparkontot. Istället betalas en årlig skatt som baseras på det sammanlagda värdet av tillgångarna på kontot, oavsett om innehavaren gör vinst eller förlust. Underlaget för skatten är ett kapitalunderlag. Det beräknas varje år och utgörs av 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.

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.

För att beräkna schablonintäkten multipliceras kapitalunderlaget med statslåneräntan den 30 november kalenderåret före beskattningsåret plus en procentenhet. Schablonintäkten beräknas dock som lägst till 1,25 procent av kapitalunderlaget. Skattesatsen är 30 procent.

Statistik

Tabell 5.2 visar de sammanlagda tillgångarna som finns på investeringssparkontona och schablonintäkten för 2017–2021.

Tabell 5.2 Investeringssparkonto

Miljarder kronor

År	2017	2018	2019	2020*	2021*
Schablonintäkt	8,9	12,4	13,9	12,4	13,4
Summa tillgångar	708,2	832,0	917,6	991,0	1 070,3

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

Källa: Finansdepartementet.

5.3 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. Med fåmansföretag avses enligt huvudregeln aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget (56 kap. 2 § 1 i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL). Reglerna omfattar andelsägare i de fall andelsägaren eller närstående är verksamma i företaget i betydande omfattning. 3:12-reglerna har sin bakgrund i den duala inkomstskattemodell som tillkom genom 1990/91 års skattereform. Kombinationen av en progressiv beskattning av arbetsinkomster och en separat och proportionell kapitalbeskattning gör att marginalsikten 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 reglerar 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 det som anses utgöra en normal kapitalavkastning beskattas i inkomstlaget kapital och inkomster som överstiger denna nivå beskattas i inkomstlaget tjänst. Med normal avkastning avses kapitalinkomst upp till ett s.k. gränsbelopp. Skattesatsen är 30 procent men den effektiva skattesatsen på utdelning som tas ut inom gränsbeloppet är 20 procent, eftersom endast två tredjedelar av inkomsten tas upp till beskattning. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden ett sparutrymme som förs vidare till nästa beskattningsår. Utdelning som överstiger gränsbeloppet beskattas i inkomstlaget tjänst upp till ett tak om 90 inkomstbasbelopp under ett beskattningsår. På denna utdelning utgår inga arbetsgivaravgifter. Utdelning utöver detta belopp beskattas som kapitalinkomst med 30 procent. Årets gränsbelopp får antingen bestämmas enligt den s.k. förenklingsregeln till ett belopp som motsvarar 2,75 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.⁴⁰ Från och med inkomståret 2014 utgör lönebaserat utrymme 50 procent av lönerna i företaget och dess dotterföretag. Sedan 2014 ställs ett krav på en minsta ägarandel i företaget som förutsättning för att delägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. Den minsta ägarandelen är 4 procent. 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 inkomstlagen tjänst och kapital. Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstlaget kapital så att den effektiva skattesatsen blir 20 procent. Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstlaget tjänst, dock maximalt till ett belopp motsvarande 100 inkomstbasbelopp över en sexårsperiod. Regeln omfattar även närståendes avyttringar. Kapitalvinst utöver detta belopp kvoterar inte ned utan beskattas i sin helhet som kapitalinkomst med 30 procent.

Beräkningskonventioner

För att beräkna de offentligfinansiella effekterna vid regeländringar används mikrobaserade beräkningar. Beräkningarna baseras på underlag från SCB:s databas FRIDA, där uppgifter om fåmansföretag kan matchas med aktiva ägares inkomstdeklarationer. En beskrivning av databasen FRIDA finns i kapitel 6. SCB har även delvis integrerat 3:12-reglerna i FASIT. En beskrivning av FASIT ges i inledningen av kapitel 3. Vid regeländringar som påverkar

⁴⁰ För att få använda denna regel måste delägaren eller närstående till denna ha tagit ut kontant lön med det lägsta av a) 6 inkomstbasbelopp med tillägg av fem procent av lönerna i företaget eller b) 9,6 inkomstbasbelopp.

inkomsterna från fåmansbolag vägs beteendeeffekter in för att få en bättre uppskattning av den offentligfinansiella effekten på kort sikt.

5.4 Avkastningsskatt

Skatterättsliga regler

Sparande i pensions- och kapitalförsäkringar beskattas med avkastningsskatt som tas ut på det sparade kapitalet. Underlag på avkastningsskatt är:

- 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 och skatteunderlaget 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 därefter genom att kapitalunderlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret. Sedan den 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 golvets 0,5 procent. Skattesatsen för pensionsförsäkringar är 15 procent.

För kapitalförsäkringar 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 en procentenhet. Golvets för statslåneräntan är 0,25 procent, vilket innebär att skatteunderlaget som lägst beräknas som kapitalunderlaget multiplicerat med 1,25 procent. Skattesatsen för kapital-

försäkringar och tjänstepensioner som är jämförbara med kapitalförsäkringar är 30 procent. 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 för avkastningsskatten uppskattas vid ingången av 2021 uppgå till 6 289 miljarder kronor. Av detta beräknas pensionskapitalet svara för 5 660 miljarder kronor och kapitalförsäkringskapitalet för 629 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.

Den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret, dvs. 2021, prognostiseras till 0,02 procent, vilket är under det golv på 0,5 procent för statslåneräntan som tillämpas vid beräkning av avkastningsskatten på pensionsmedel. Intäkterna från avkastningsskatten beräknas 2021 uppgå till 5,72 miljarder kronor. I tabell 5.3 redovisas skatteunderlag för avkastningsskatten och skatteintäkterna för perioden 2017–2021.

Tabell 5.3 Statslåneränta, underlag för avkastningsskatt samt skatteintäkter

Procent och miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Genomsnittlig statslåneränta året före beskattningsåret, procent	0,51	0,48	0,04	-0,05	0,02
Beskattningsunderlag för avkastningsskatt 15 procent, mdkr	17,1	21,32	20,73	24,22	22,81
Beskattningsunderlag för avkastningsskatt 30 procent, mdkr	7,0	9,21	9,65	9,77	9,57
Avkastningsskatteintäkter, mdkr	4,0	5,36	5,43	5,99	5,72

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

Beräkningskonventioner

Det individuella pensionskapitalet har bildats genom individuella premieinbetalningar, med eller utan avdragsrätt. En höjning av skattesatsen minskar framtida pensioner och underlaget för inkomstskatt på utfallande pensioner i den mån avsättningarna varit avdragsgilla. I beräkningskonventionerna antas att denna effekt motverkas av att en höjd avkastningsskatt leder till ökade premieinbetalningar. En förändrad avkastningsskatt på det individuella pensionskapitalet antas därför inte ge upphov till indirekta effekter och bruttoeffekten och nettoeffekten sammanfaller.

Det kollektiva pensionskapitalet har bildats genom att arbetsgivare gjort pensionsavsättningar baserat på lönesumman. För avkastningsskatten på detta pensionskapital sammanfaller inte skattesubjektet med skatteobjektet och skatten förväntas därför övervältras på löner, priser och vinster. En förändring av avkastningsskatten antas i det här fallet få liknande effekter som en arbetsgivaravgiftshöjning (se kapitel 4). En höjning antas leda till högre premieinbetalningar för att därigenom trygga framtida pensionsutfästelser. Detta reducerar utrymmet för löneökningar. På lång sikt antas hela bruttoeffekten övervältras på lönerna, men på kort sikt sker en anpassning som även påverkar vinster och priser. I tabell 5.4 redovisas övervältringsprofilen på lönesumma, vinster och priser i enlighet med de antaganden och mekanismer som redovisas i kapitel 2.

Tabell 5.4 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⁾ Arbetsgivarens lönekostnad definieras som lönesumman plus socialavgifter. Förändringar av lönekostnaderna med 50 procent, 75 procent etc. motsvarar förändringar av lönesumman med 38,05 procent, 57,07 procent etc. ($38,05 \cdot 1,3142 = 50$, $57,07 \cdot 1,3142 = 75$).

En lägre lönesumma leder till att indirekta effekter uppkommer på skatter och utgifter som är knutna till lönerna, t.ex. arbetsgivaravgifter och inkomstskatter. Den andel av avkastningsskatteändringen som övervältras på vinsterna ger upphov till förändrade bolagsskatteintäkter.

Slutligen påverkar en förändrad avkastningsskatt den allmänna prisnivån. Denna effekt beaktas dock enbart schablonmässigt och utan någon bruttoredovisning av effekterna på inkomst- och utgiftstitlar. Prisökningen medför högre mervärdesskatteintäkter, vilka antas motverkas fullt ut av den höjda prisnivåns effekt på de offentliga finanserna (se avsnitt 2.1.3).

Exempel 5.2 Avkastningsskatten på pensionsmedel höjs med en procentenhet

Exemplet utgår från att avkastningsskatten höjs med en procentenhet 2021. Vidare antas att den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret uppgår till 0,02 procent. Notera dock att golv för statslåneräntan i fallet med avkastningsskatten för pensionsmedel är 0,5 procent. Pensionssparandet består av två delar: det individuella pensionskapitalet och trygghandelen av arbetsgivarnas tjänstepensionsutfästelser. En höjd avkastningsskatt får olika effekter för de två delarna.

Skattebasen för det individuella pensionssparandet uppgår till ca 1 132 mdkr. En höjning av avkastningsskatten med en procentenhet innebär en bruttoförstärkning av statens skatteintäkter med 0,06 mdkr ($0,01 \cdot 0,005 \cdot 1\,132$). Eftersom förändringen inte antas ge upphov till några indirekta effekter är nettoeffekten lika stor som bruttoeffekten. Även den varaktiga nettoeffekten är lika stor som bruttoeffekten 2021. I tabell 5.5 redovisas effekterna som uppstår när avkastningsskatten höjs på det individuella pensionskapitalet.

För tjänstepensionskapitalet, där basen uppgår till ca 4 528 mdkr, uppkommer utöver bruttoeffekten också indirekta effekter. Bruttoeffekten av skatteändringen är 0,23 mdkr ($0,01 \cdot 0,005 \cdot 4\,528$). Eftersom en högre avkastningsskatt antas leda till ökade premieinbetalningar ökar också företagets lönekostnader och skatteändringen minskar därmed varaktigt löneutrymmet. I enlighet med övervärtringsprofilen i tabell 5.4 motverkas bruttoeffekten av lägre intäkter från inkomstskatter och socialavgifter, samt på kort sikt även av lägre intäkter från bolagsskatt. Effekterna av en höjd avkastningsskatt på pensionskapitalet från tjänstepensioner redovisas i tabell 5.6.

Tabell 5.5 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – privat pensionssparande

Miljarder kronor

Bruttoeffekt	0,06			
Nettoeffekt, år	2021	2022	2023	Varaktigt
Offentligfinansiell nettoeffekt	0,06	0,06	0,06	0,06

Tabell 5.6 Höjd avkastningsskatt på pensionssparande med en procentenhet – tjänstepensioner

Miljarder kronor

Bruttoeffekt	0,23			
Nettoeffekt, År	2021	2022	2023	Varaktigt
A. Kommunerna	0,00	0,00	0,00	-0,07
Direkta skatter på arbete	-0,03	-0,04	-0,05	-0,07
<i>Summa intäkter</i>	-0,03	-0,04	-0,05	-0,07
Kommunal konsumtion	0,03	0,04	0,05	0,00
<i>Summa kostnader</i>	0,03	0,04	0,05	0,00
B. Ålderspensionssystemet	-0,01	-0,01	-0,02	0,00
Ålderspensionsavgift	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Allmän pensionsavgift	0,00	0,00	-0,01	-0,01
<i>Summa intäkter</i>	-0,01	-0,01	-0,02	-0,02
Ålderspension	0,00	0,00	0,00	0,02
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,02
C. Staten	0,20	0,20	0,19	0,19
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	-0,01
Indirekta skatter på arbete	-0,02	-0,03	-0,03	-0,04
Skatt på kapital	0,21	0,22	0,22	0,23
<i>Summa intäkter</i>	0,19	0,19	0,19	0,18
Ek. trygghet vid sjukdom och handikapp	0,00	0,00	0,01	0,01
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,01	0,01	0,01
Offentligfinansiell nettoeffekt (A+B+C)	0,19	0,18	0,18	0,13

5.5 Kupongskatt

Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt som utgår på utdelningar från svenska aktiebolag och svenska fonder till fysiska och juridiska personer hemmahörande i utlandet. Avsikten med kupongskatt på utdelningar från svenska bolag till utlandet är att säkerställa Sveriges anspråk på andraredsbeskattning. Som huvudregel tas kupongskatt ut med 30 procent på utdelningen, men av många skatteavtal följer att Sverige endast har rätt att ta ut skatt med en lägre skattesats. Regler om kupongskatt finns i kupongskattelagen och i kupongskatteförordningen. Sedan 2012 tas det inte ut någon kupongskatt på andelar som ägs via fondföretag som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden (utländska värdepappersfonder). Kupongskatt tas inte heller ut på utdelning på andelar som ägs direkt av utländska ägare i sådana fall där andelarna i det utdelande bolaget hade utgjort näringsbetingade andelar om aktieägaren hade varit svensk. De som betalar kupongskatt i Sverige blir i regel inte dubbelbeskattade eftersom de flesta länder tillämpar avräkning av den utländska skatten eller undantar inkomsten från beskattning. Sedan 2020 finns ett system för anstånd med kupongskatten i vissa fall.

5.6 Investeraravdrag

Investeraravdraget 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 är begränsat till investeringar i företag som varit verksamma i mindre än sju år. 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.

Investerarnas sammanlagda betalning för andelar i ett och samma företag får uppgå till högst 20 miljoner kronor per år.

5.7 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, 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.⁴¹ Mellan de allmänna fastighetstaxeringarna ska förenklade fastighetstaxeringar göras för vissa fastighetstyper. En särskild fastighetstaxering genomförs årligen de år då allmän eller förenklad fastighetstaxering inte sker.⁴² Den särskilda fastighetstaxeringen leder dock endast till ett nytt taxeringsvärde om fastigheten genomgått en förändring.

⁴¹ 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.

⁴² 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.

Uttag av fastighetsavgift och fastighetsskatt

Den statliga fastighetsskatten för bostadshus⁴³ slopades 2008 och ersattes med en kommunal fastighetsavgift. Fastighetsavgiften är knuten till inkomstbasbeloppet och indexeras årligen med hänsyn till den allmänna inkomstutvecklingen.

Fastighetsavgiften beräknas 2021 uppgå till 8 524 kronor per småhus, dock inte högre än 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 459 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.⁴⁴ Takbeloppet avrundas nedåt till närmaste hela krontal.

Exempel 5.3 Indexeringen av fastighetsavgiften

Inkomstbasbeloppet har fastställts till 48 000 kronor för 2008 och förväntas uppgå till 68 200 kronor 2021. Den procentuella förändringen mellan åren, uttryckt med två decimaler, är 42,08 procent. Takbeloppet för kommunal fastighetsavgift för 2021 uppgår därmed till $6\,000 \cdot 1,4208 = 8\,524$ kronor för småhus och $1\,027 \cdot 1,4208 = 1\,459$ kronor för lägenhet i flerbostadshus. För småhus på ofri grund uppgår takbeloppet till hälften av ordinarie belopp, dvs. 4 262 kronor 2021.

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. 2009 t.o.m. 2011 gäller de tidigare reglerna, dvs. fastighetsavgiften är fullt nedsatt de

⁴³ 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.

⁴⁴ 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.

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 reductionsregel ("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 2021 beräknas uppgå till 3 250 kronor. Detta belopp bestäms genom att 2008 års belopp, 2 800 kronor, räknas upp med den procentuella förändringen av prisbasbeloppet, uttryckt med två decimaler. Beloppet avrundas nedåt till närmaste hela kronor. Reduktionen gäller endast för småhus som utgör den skattskyldiges permanentbostad.

Kommersiella lokaler och industrifastigheter (s.k. industrienheter) är fastighetsskattepliktiga sedan inkomståret 1996. Inkomståret 1999 frikopplades elproduktionsenheter från industrienheter och blev en egen taxeringsenhet. Skattesatsen för kommersiella lokaler är 1,0 procent. För industrienheter och elproduktionsenheter utom vindkraftverk och vattenkraftverk är skattesatsen 0,5 procent. För vindkraftverk är skattesatsen 0,2 procent. I enlighet med energioverenskommelsen 2016 har fastighetsskatten på vattenkraftverk stegvis sänkts och från och med 2020 är den 0,5 procent av taxeringsvärdet.

Statistik

I tabell 5.7 sammanfattas avgiftssatser, skattesatser och skatteintäkter för de olika fastighetstyperna under perioden 2017–2021.

Tabell 5.7 Fastighetsavgift och fastighetsskatt: Avgiftssats, skattesats och intäkter

Procent och miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019	2020	2021
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⁾	2,20	1,60	1,00	0,50	0,50
Intäkter fastighetsavgift och skatt	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Bostadshus					
Småhus	14,89	16,05	16,42	16,84	17,65
Hyreshus (hyresrätter) ³⁾	1,91	1,96	1,90	1,94	1,99
Hyreshus (bostadsrätter) ³⁾	1,28	1,31	1,26	1,30	1,33
Kommersiella lokaler	8,21	8,41	10,94	11,10	11,27
Industri- och elproduktionsenheter	6,58	5,47	3,73	3,13	3,14

Anm.: * Uppgiften är en prognos.

¹⁾ 2021 uppgår den kommunala fastighetsavgiften till 8 524 kronor per småhus, dock högst 0,75 procent av taxeringsvärdet, och 1 459 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 skattesatsen för vattenkraftverk stegvis sänkts under 2017–2020, till 0,5 procent av taxeringsvärdet. Från och med den 1 januari 2017 sänktes skattesatsen till 2,2 procent av taxeringsvärdet, fr.o.m. den 1 januari 2018 till 1,6 procent av taxeringsvärdet, fr.o.m. den 1 januari 2019 till 1,0 procent av taxeringsvärdet och fr.o.m. den 1 januari 2020 är skattesatsen 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. Men en förändrad

fastighetsavgift kan också påverka hyrorna i hyreshus, avgifterna i bostadsrättsföreningar och brukarkostnaden för egnahem.

För bostadshus utgår beräkningskonventionerna från att en höjd fastighetsavgift på småhus höjer konsumentprisindex (KPI) eftersom den kommunala fastighetsavgiften ingår i beräkningarna av KPI via brukarkostnaden. En höjd fastighetsavgift på övriga bostadshus antas påverka hyror och avgifter, vilket också ger en KPI-effekt. Därmed uppkommer en indirekt effekt på de offentliga finanserna liknande den som uppkommer vid en höjning av mervärdesskatten eller punktskatterna. Eventuella inkomstskatteeffekter till följd av fastighetsavgifterna beaktas inte i beräkningskonventionerna, vilket motiveras av att inslagen av hyresreglering är förhållandevis starka på den svenska bostadsmarknaden. En höjd fastighetsavgift antas höja hyresnivån i de allmännyttiga företagen men då dessa företag antas redovisa nollresultat i inkomstskattehänseende dämpas inte hyreshöjningen av att fastighetsavgiften är avdragsgill mot inkomstskatten.⁴⁵ Höjda hyror i allmännyttans bostäder antas sprida sig till privatägda hyresfastigheter, där hyreshöjningen fullt ut balanseras mot den höjda fastighetsavgiften. Följaktligen uppkommer inte heller någon inkomstskatteeffekt här.

Förändringar i fastighetsavgiften kan leda till s.k. kapitaliseringseffekter, dvs. pris- och förmögenhetsförändringar. Kapitaliseringseffekter är dock svåra att uppskatta och beaktas 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.⁴⁶

För förändringar i fastighetsskatten på industrifastigheter beaktas att skatteändringen påverkar basen för inkomstskatten och företagen antas inte kunna kompensera fastighetsskattehöjningen genom att höja priserna. Samma förhållande antas gälla för fastighetsskatten för kommersiella lokaler.

⁴⁵ Eventuellt kan de skattemässiga underskotten stiga, men dessa får betydelse först då inkomstskattemässiga överskott uppkommer.

⁴⁶ Se bilaga 4 i betänkandet Begränsad fastighetsskatt (SOU 1999:59) för en diskussion om kapitaliseringseffekters potentiella inverkan på skatteintäkterna.

Schablonavdrag vid uthyrning av bostäder

Vid uthyrning av en privatbostadsfastighet eller en privatbostad, 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. Sedan 2013 uppgår schablonbeloppet vid privatuthyrning av bostad till 40 000 kronor per person och år.

Stämpelskatt

Vid förvärv av fast egendom och tomträtt samt beviljande av inteckningar ska stämpelskatt tas ut. Vid förvärv är skatten 1,5 procent för fysisk person och 4,25 procent för juridisk person. Skatten beräknas på köpeskillingen, om inte taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljats överstiger köpeskillingen. Vid inteckning är skatten 2 procent av inteckningsbeloppet för fast egendom och tomträtt. Dessutom beskattas inteckning i luftfartyg med 1 procent, företagsinteckning med 1 procent samt inteckning i skepp med 0,4 procent. Intäkterna från stämpelskatten beräknas uppgå till 13,2 miljarder kronor år 2021.

6 Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter

I detta kapitel beskrivs beskattningen av inkomster för juridiska personer, enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. I stort sett alla juridiska personer utom handelsbolag är skattesubjekt. Det innebär att de 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 fullgör samhällsnyttiga uppgifter. Juridiska personer, förutom handelsbolag, dödsbon och skattebefriade institutioner, är skattskyldiga till bolagsskatt. I övriga fall är det den enskilde näringsidkaren eller en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag som är skattskyldig för vinster som uppkommer i näringsverksamheten.

År 2021 beräknas skatteintäkterna från juridiska personer uppgå till ca 194 miljarder kronor, eller 9,0 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter. Ungefär två tredjedelar av detta utgörs av bolagsskatteintäkter och resterade del av framför allt särskild löneskatt, fastighetsskatt och fastighetsavgift (se tabell 6.1). Det finns stora osäkerheter med att prognostisera företagens inkomster och skatteintäkterna från dem. Inkomsterna varierar med konjunkturen samtidigt som skattelagstiftningen ger företagen möjligheter att jämna ut vinster och underskott mellan åren.

Tabell 6.1 Inkomst av näringsverksamhet och inbetald skatt från juridiska personer 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Inkomst av näringsverksamhet	610,8	662,1	730,9	601,3	673,6
Slutlig skatt	188,1	199,3	211,0	189,1	194,2
varav särskild löneskatt ¹⁾	37,2	40,2	41,7	41,9	43,0
varav avkastningsskatt	4,0	5,1	5,1	5,7	5,4
varav fastighetsskatt och fastighetsavgift	18,5	17,8	18,4	18,1	18,4
varav bolagsskatt ²⁾	127,1	132,9	147,7	121,6	131,1

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

¹⁾ Avser enbart särskild löneskatt på pensionsåtaganden.²⁾ 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: Skatteverket och Finansdepartementet.

De offentligfinansiella beräkningarna inom företagsskatteområdet görs huvudsakligen genom 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 i nästa stycke en kort presentation av FRIDA.⁴⁷

6.1 Beskrivning av databasen FRIDA

FRIDA består av ett flertal databaser för olika företagsformer med avidentifierade företag. Här ingår databaser för enskild näringsverksamhet (både näringsidkare med och utan årsbokslut), handelsbolag, aktiebolag, ekonomiska föreningar och ideella föreningar. Från och med 2005 omfattar FRIDA den totala populationen av företag. 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

⁴⁷ För en utförlig beskrivning av databasen FRIDA och variabelbeskrivning m.m. hänvisas till SCB:s skrift *Dokumentation av FRIDA, inkomståret 2018*.

de sistnämnda uppgifterna är hämtade från Bolagsverket. För aktiebolag och handelsbolag finns även uppgifter om koncerntillhörighet som gör det möjligt att koppla samman de 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 fysiska person som är delägare i handelsbolag finns avidentifierade individuppgifter om bl.a. personliga inkomster, vilket gör det möjligt att göra vissa kopplingar mellan företag och individer.

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

Enligt uppgifter i FRIDA fanns 2018 ca 544 000 aktiebolag, ca 47 000 handelsbolag, ca 10 200 ekonomiska föreningar (inklusive bostadsrättsföreningar) och ca 804 000 enskilda näringsidkare.

6.2 Nya skatteregler för företagssektorn

Den 1 januari 2019 infördes nya skatteregler för företagssektorn. För att begränsa möjligheterna till vinstförflyttning och erosion av skattebasen samt för att förbättra den skattemässiga neutraliteten mellan eget och lånat kapital begränsas möjligheterna till ränteavdrag i företagssektorn. En generell ränteavdragsbegränsning infördes i form av en avdragsregel baserad på resultatmåttet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization). Avdragsutrymmet för ett negativt räntenetto uppgår till 30 procent av EBITDA. Detta kombinerades med en sänkning av bolagsskatten och expansionsfondsskatten från 22 procent till 20,6 procent. Av offentligfinansiella skäl sänks bolagsskatten stegvis. Under 2019 och 2020 var bolagsskatten 21,4 procent. Från 2021 är den 20,6 procent.

Samtidigt som ränteavdragsmöjligheterna begränsades, infördes en förenklingsregel som innebär att ett negativt räntenetto som understiger 5 miljoner kronor får dras av oavsett storleken på EBITDA. Det finns vidare nya regler som innebär att räntedelen i leasingavgiften vid finansiell leasing skattemässigt ska behandlas som en ränteutgift. En lättnadsregel tillåter avdrag för leasingkostnader (finansiell leasing) upp till 1 miljon kronor. Därtill finns sedan 2019 nya regler för periodiseringsfonder och säkerhetsreserver samt för värdeminskningssavdrag för hyreshus.

6.3 Aktiebolag

- Skattebas: inkomst av näringsverksamhet.
- Utgångspunkten för inkomst av näringsverksamhet är företagets resultat efter bokslutsdispositioner enligt bokföringsmässiga principer. Den beskattningsbara inkomsten tas fram genom att göra olika skattemässiga justeringar av det bokförda resultatet.
- Skattesats: 21,4 procent sedan 1 januari 2019. Från 2021 är bolagsskattesatsen 20,6 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 25 000 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. All verksamhet inom aktiebolaget hänförs till bolagets inkomst av näringsverksamhet. Det redovisade resultatet av verksamheten är utgångspunkten även för den skattemässiga inkomstberäkningen. Den skattemässiga inkomstberäkningen ansluter även tidsmässigt till den civilrättsliga inkomstberäkningen, vilket 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 bokslutsmässiga dispositioner och skattemässiga justeringar. Om aktiebolaget uppvisar ett underskott ett visst år ska det 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. aktiefållan. Likaså får kapitalförluster på fastigheter bara dras av mot kapitalvinster på fastigheter, den s.k. fastighetsfållan. Skattesatsen för aktiebolag är 20,6 procent från 2021.

Ett aktiebolag kan avyttras genom att aktierna säljs. Eventuell kapitalvinst beskattas hos aktieägarna i inkomstslaget kapital, om ägaren är en fysisk person, eller som inkomst av näringsverksamhet, om ägaren är en juridisk person. Kapitalvinsten är dock skattefri om andelarna är näringsbetingade.⁴⁸ Det har till följd att förluster på sådana andelar inte är avdragsgilla heller.

Särskilda skatteregler för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i företagen gäller för aktiebolag som har en eller ett fåtal ägare, s.k. fåmansföretag. Ett fåmansföretag är enligt huvudregeln ett aktiebolag (eller en ekonomisk förening) där fyra eller färre delägare äger aktier som motsvarar mer än hälften av rösterna i företaget. Med fåmansföretag avses även företag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, avtal eller på liknande sätt, har den faktiska 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 hur många personer som äger del i företaget ska personer som ingår i samma krets (närstående-krets) anses som en person. De särskilda reglerna för fåmansföretagen, de s.k. 3:12-reglerna, beskrivs i avsnitt 5.3.

Intäkter

Företagsbeskattningen följer huvudprincipen i inkomstskattesystemet om att 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 innebär att tillgången vid inkomstbeskattningen ska behandlas som

⁴⁸ Näringsbetingade andelar är andelar antingen i onoterade bolag eller i noterade bolag under förutsättning att ägaren har andelar motsvarande minst 10 procent av rösterna eller att rörelsen av ägaren betingar ägandet.

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 2013 finns det avdragsbegränsningar för räntor på lån inom en intressegemenskap och 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. En generell ränteavdragsbegränsning som medför att ränteavdrag på över 30 procent av EBITDA inte får dras av infördes 2019.

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.⁴⁹ 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 2 och 5 procent per år och markanläggningar med fem procent per år.⁵⁰ 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. Nya regler för avskrivning för hyreshus gäller sedan 2019. Dessa regler innebär att 12 procent av byggnadens anskaffningsvärde dras av inom en sexårsperiod från det att hyreshuset färdigställs (primäravdrag). Primäravdraget gäller även utgifter för till- eller ombyggnad de sex första åren efter den till- eller ombyggda delen av hyreshuset färdigställts.

Bokslutsdispositioner

Bokslutsdispositionerna har som främsta funktion att utjämna resultaten mellan olika år och därigenom periodisera om skattebetalningarna. De s.k. periodiseringsfonderna innebär att företagen kan sätta av upp till 25 procent av sin vinst i upp till sex år. Varje års avsättning ska utgöra en särskild fond i företagets bokslut och företaget kan därför ha maximalt sex stycken periodiseringsfonder vid ett och samma tillfälle. Periodiseringsfonderna är räntebelagda. I praktiken innebär det att aktiebolag påförs en schablonintäkt som motsvarar statslåneräntan multiplicerad med den totala stocken av avsättningar i fonderna.⁵¹ Värdering av varulager liksom pågående arbete ska som huvudregel följa den redovisning som gjorts i räkenskaperna.

Beräkningskonventioner

Bolagsskatteändringar antas inte ge upphov till några indirekta effekter på de offentliga finanserna och bruttoeffekten och nettoeffekten sammanfaller därmed normalt. De offentligfinansiella

⁴⁹ I budgetpropositionen för 2021 har regeringen aviserat att en tillfällig skattereduktion för investeringar i inventarier bör införas.

⁵⁰ Täckdiken och skogsvägar skrivs dock av med tio procent per år.

⁵¹ 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 2017 ett golv för statslåneräntan i skattelagstiftningen. För avsättningar till periodiseringsfonderna är golvet 0,5 procent.

effekterna av ändrade skattesatser eller skattebaser analyseras genom mikrobaserade beräkningar som baseras till en betydande del på siffror ur FRIDA-databasen.

Resultatet efter bokslutsdispositioner och skatt utgör ramen för hur mycket företagen får dela ut, utan att påverka det egna kapitalet. En ändrad bolagsskatt kan därför påverka ägarnas utdelningsinkomster och värdeökningen på deras aktier. Dessa indirekta effekter beaktas emellertid inte i beräkningskonventionerna. De statiska beräkningarna tar inte heller hänsyn till hur företagens investeringar och finansieringsstruktur kan komma att förändras till följd av en regeländring.

Beräkningar som omfattar statligt ägda företag tar hänsyn till att utdelningen till staten kan påverkas av ändrade bolagsskatteregler, se avsnitt 2.1.4.

Exempel 6.1 Sänkt bolagsskattesats med en procentenhet

I exemplet sänks bolagsskatten med en procentenhet fr.o.m. inkomståret 2021, från 20,6 procent till 19,6 procent.

Prognosen för skattebasen 2021 är 589 mdkr. En bolagsskattesänkning med en procentenhet kommer därför att minska bolagsskatteintäkterna under införandeåret med 5,89 mdkr ($0,01 \cdot 589$), oaktat effekten av statligt ägande och att vissa bolag har brutna räkenskapsår. Enligt FRIDA kommer ca en fjärdedel av bolagsskatteintäkterna från företag med brutna räkenskapsår. Under antagande om att alla dessa räkenskapsår löper mellan den 1 juli och 30 juni, kommer dessa bolag endast att få del av bolagsskattesänkningen under det andra halvåret 2021. Kostnaden för skattesänkningen reduceras därmed med 0,74 mdkr ($0,25 \cdot 0,5 \cdot 5,89$). Sammantaget minskar bolagsskatteintäkterna 2021 därför med 5,15 mdkr ($5,89 - 0,74$).

Bolagsskattesänkningen får fullt genomslag först året efter införandet. Den offentligfinansiella effekten 2021 av att vissa företag har brutna räkenskapsår beräknas genom att multiplicera 0,74 mdkr (se ovan) med den nominella räntan på en 10-årig statsobligation. För 2021 prognostiseras denna till 0,1 procent. Den varaktiga kostnaden blir därför 0,001 mdkr ($0,74 \cdot 0,001$) lägre än den initiala effekten och uppgår till 5,89 mdkr.

Beräkningarna justeras slutligen för uppskattad avräknad utländsk skatt och statligt ägda bolags andel av bolagsskattintäkterna. I vissa fall måste de också justeras för effekter på periodiseringsfonderna. Den offentligfinansiella kostnaden av att sänka bolagsskatten med en procentenhet redovisas i tabell 6.2.

Tabell 6.2 Offentligfinansiell effekt av sänkt bolagsskatt med en procentenhet

Miljarder kronor

Bruttoeffekt				-5,15
Nettoeffekt, år	2021	2022	2023	Varaktig
Offentligfinansiell nettoeffekt	-5,15	-5,89	-5,89	-5,89

6.4 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändringar i bolagsskattesatsen: beräkning av självfinansieringsgraden

En förändrad bolagsskattesats kan leda till beteendeförändringar som på sikt påverkar bolagsskattebasen. En lägre bolagsskattesats kan t.ex. leda till att bolagens investeringar blir fler eftersom avkastningskravet före skatt sänks. Beteendeförändringarna, eller de s.k. dynamiska effekterna, verkar genom

1. inkomstomvandling
2. vinsttransfereringar inom multinationella företag
3. valet mellan eget och lånat kapital
4. effekter på marginella investeringar
5. effekter på utländska direktinvesteringar.

Den samlade effekten på bolagsskattebasen via dessa kanaler kan användas för att beräkna självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning.

I detta avsnitt härleds en s.k. *semielasticitet* som anger hur många procent bolagsskattebasen förändras om bolagsskattesatsen ändras med en procentenhet. Metoden bygger på De Mooij och Ederveen (2008)⁵² och på empiriska skattningar av hur bolagsskattebasen påverkas genom de fem ovanstående kanalerna. I exemplet

⁵² De Mooij, R.A och Ederveen, S. (2008). Corporate Tax Elasticities: A Reader's Guide to Empirical Findings, *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4).

analyseras en sänkning av bolagsskattesatsen, men motsvarande resonemang kan användas vid en höjning av skattesatsen.

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 inkomster från enskild näringsverksamhet, kan en sänkning av bolagsskattesatsen leda till att det blir mer fördelaktigt att omvandla dessa inkomster till kapitalinkomster genom att bedriva verksamheten i form av ett aktiebolag, eller ombilda sin verksamhet till aktiebolag. Eftersom bolagsskatten inte kan betraktas isolerat från andra skattebaser tas inte hänsyn till eventuell inkomstomvandling i beräkningarna av självfinansieringsgrad.

2. *Vinsttransfereringar*

Multinationella företag kan genom prissättningen av koncerninterna transaktioner skatteplanera och därmed minimera sina skattekostnader. Empiriska studier visar att skillnader i bolagsskattesatsen mellan länder påverkar i vilken utsträckning detta sker. 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)⁵³ antas multinationella företag stå för ca 50 procent av bolagsskattebasen. Om semi-elasticiteten på 0,8 multipliceras med denna andel blir effekten på bolagsskattebasen av en procentenhets sänkning av bolagsskattesatsen en ökning av skattebasen 0,4 procent ($1 \cdot 0,8 \cdot 0,5$).

3. *Valet mellan lånat och eget kapital*

Om en kapitaltillgång finansieras med lån får räntekostnaderna dras av från bolagets beskattningsbara inkomst. Kapitalkostnaden för tillgångar som finansieras med lånat kapital är därmed lägre än för tillgångar som finansieras med eget kapital. Detta ger incitament för lånefinansiering av

⁵³ ITPS (2007). *Strukturstudie av näringslivet i Sverige 2004*. Institutet för tillväxtpolitiska studier, S2007:001.

investeringar. En lägre bolagsskatt sänker värdet av avdragsgilla kostnader (ränta i detta fall) och därmed belåningen och företagets skuldkvot.

En sammanfattning av den empiriska litteraturen på området indikerar en semielasticitet på ca 0,3 för hela ekonomin, inklusive utländska företag.⁵⁴ En procentenhet lägre bolagsskattesats minskar därmed skuldkvoten med 0,3 procent. Effekten av en lägre skuldkvot på bolagens skattebetalningar beror bl.a. på ränteläget. Givet vissa antaganden om det långsiktiga ränteläget, bedöms en 0,3 procent lägre skuldkvot öka bolagsskattebasen med ca 0,16 procent.⁵⁵

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 bolagsskattesatsen på investeringarna går via kapitalkostnaden, 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 finansieringsform (lånat kapital, nyemitterat eget kapital eller icke utdelade vinstmedel), och vilken typ av tillgång det gäller (maskiner, immateriella tillgångar, lager, finansiella tillgångar och byggnader).⁵⁶

Utifrån kapitalkostnaden kan den effektiva marginalskattesatsen (effective marginal tax rate, EMTR) beräknas. EMTR definieras vanligtvis som $(c-r)/c$, där c är kapitalkostnaden och r är den reala avkastningen efter skatt för den

⁵⁴ De Mooij, R.A och Ederveen, S. (2008). Corporate Tax Elasticities: A Reader's Guide to Empirical Findings, *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4).

⁵⁵ 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. Skuldkvoten antas vara 57 procent på aggregerad nivå. Dessutom antas att $r_1 = 0,05$ och $r_2 = 0,03$.

⁵⁶ Skillnader i kapitalkostnad mellan olika finansieringskällor eller tillgångsslag beror främst på avdragsmöjligheterna och möjligheten till avskrivningar. När vi beräknar kapitalkostnaden för hela ekonomin viktas, i linje med OECD (1991) nyemitterat kapital med 10 procent, lån med 35 procent och icke utdelade vinstmedel med 55 procent. Alla tillgångsslag viktas lika. OECD (1991). *Taxing Profits in a Global Economy – Domestic and International Issues*. Paris.

som finansierar investeringen. I en liten öppen ekonomi som den svenska bestäms räntan på den internationella kapitalmarknaden.

Utifrån vissa antaganden beräknas semielasticiteten av EMTR på en investering till -0,98 procent. Om EMTR sänks med en procentenhet ökar alltså investeringarna med 0,98 procent. För att kunna beräkna effekten av en förändring av bolagsskattesatsen på investeringarna måste först effekten av bolagsskattesänkningen på EMTR fastställas. Beräkningarna visar att en procentenhet lägre bolagsskattesats (givet en bolagsskattesats på 20,6 procent) ger en sänkning av EMTR med 0,65 procentenheter, från 13,54 till 12,88 procent.⁵⁷ Det skulle innebära att investeringarna ökar med ca 0,65 procent ($0,65 \cdot 0,98$). I enlighet med de Mooij och Ederveen (2008), görs det förenklande antagandet att 50 procent av investeringarna reagerar på marginella skatteincitament.⁵⁸ 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.⁵⁹

Semielasticiteten av en sänkning av EATR på antalet utländska etableringar beräknas till 3,2.⁶⁰ För att kunna mäta

⁵⁷ Metoden bygger på Devereux, M.P. och Griffith, R (2003). Evaluating Tax Policy for Location Decisions. *International Tax and Public Finance*, 10(2).

⁵⁸ Mindre konkurrensutsatta investeringar, som t.ex. monopol, är mindre känsliga för skatteincitament.

⁵⁹ Beräkningarna bygger på Devereux, M.P. och Griffith, R (2003). Evaluating Tax Policy for Location Decisions. *International Tax and Public Finance*, 10(2).

⁶⁰ 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.

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 -0,8 procent ($0,25 \cdot 3,2$). Effekten på bolagsskattebasen följer därefter av att volymeffekten 0,8 multipliceras med skatteeffekten 0,87, den effekt en procentenhets sänkning av bolagsskattesatsen har på EATR, vilket blir ca 0,70 procent ($0,87 \cdot 0,8$).

Tabell 6.3 Långsiktig effekt på bolagsskattebasen vid en procentenhets sänkning av bolagsskattesatsen

Effekten uttryckt som procentuell förändring av bolagsskattebasen

	Relevant skattesats	Effekt
Vinstransfereringar	Nominell bolagsskatt	0,40
Val mellan lånat/eget kapital	Nominell bolagsskatt	0,16
Marginella investeringar	Effektiv Marginalskatt (EMTR)	0,33
Utländska direktinvesteringar	Effektiv genomsnittsskatt (EATR)	0,70
Summa		1,59

Exempel på beräkning av självfinansieringsgrad

Utifrån dessa semielasticiteter kan självfinansieringsgraden för en förändring av bolagsskattesatsen med en procentenhet beräknas. Den prognostiserade skattebasen är 589 miljarder kronor för 2021. I detta exempel antas att bolagsskattesatsen sänks från 20,6 till 19,6 procent. Om de reala effekterna som påverkar investeringarna först beaktas, blir effekten att bolagsskattebasen ökar med 1,03 procent ($0,33 + 0,70$), vilket motsvarar ca 6,1 miljarder kronor. Effekten på investeringarna 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. I detta exempel motsvarar det ca 3,0 miljarder kronor. Givet en nominell bolagsskattesats på

19,6 procent efter sänkningen och en långfristig marginalintäkt för offentlig sektor av ökade skatteintäkter på arbetsinkomster på 40 procent, ökar de totala skatteintäkterna med ca 1,8 miljarder kronor ($3,0 \cdot 0,196 + 3,0 \cdot 0,4$).

Om effekterna från vinsttransfereringar och ökad soliditet i företagen läggs till ($0,40 + 0,16$ procent), medför det ytterligare 0,65 miljarder kronor ($589 \cdot 0,0056 \cdot 0,196$) i ökade skatteintäkter. Den totala dynamiska effekten från ett offentligfinansiellt perspektiv blir därmed ca 2,4 miljarder kronor ($0,65 + 1,8$).

Den statiska effekten av en sänkning av bolagsskatten med en procentenhet är 5,89 miljarder kronor i minskade skatteintäkter ($-0,01 \cdot 589$). Självfinansieringsgraden av en bolagsskattesänkning blir då 41 procent ($2,4/5,89$).

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.⁶¹

6.5 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.

⁶¹ Se Sørensen, P.B. (2014). Measuring the Deadweight Loss from Taxation in a Small Open Economy: A General Framework with an Application to Sweden. *Journal of Public Economics*, 117 och Mankiw, N.G. och Weinzierl, M (2006). Dynamic Scoring: A Back of the Envelope Guide. *Journal of Public Economics*, 90(8) för en sammanfattning av litteraturen.

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.

Skatterättsliga regler

Ekonomiska föreningar är skattesubjekt. Överlag gäller samma beskattningsregler som för aktiebolag. Den redovisning som har gjorts i avsnitt 6.3 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. I ekonomiska föreningar görs även en särskild justering av ränteavdragsunderlaget. I ränteavdragsunderlaget inräknas lämnad utdelning som dragits av som en kostnad, till den del den inte avser mottagen skattepliktig utdelning. Skälet till detta är att skapa en ökad likformighet med aktiebolag, som inte får dra av utdelningen vilken därmed ingår i ränteavdragsunderlaget. Skattesatsen för ekonomisk förening är densamma som för aktiebolag, dvs. 20,6 procent.

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna för ekonomiska föreningar följer beräkningskonventionerna för aktiebolag, se avsnitt 6.3.

6.6 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 (äkte bostadsrättsförening) eller som ett oäkte 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 äkte 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 äkte 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 oäkte 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 oäkte 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 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 5.7.

Beräkningskonventioner

De offentligfinansiella effekterna för bostadsrättsföreningar och andra privatbostadsföretag utgår från FRIDA. Mikrobaserade beräkningar ligger till grund för att räkna ut bruttoeffekten av olika regelförändringar.

6.7 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

All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet.⁶² 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.⁶³ 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. Inkomstberäkningen ska alltid ske för beskattningsår som sammanfaller med räkenskapsår (som huvudregel kalenderår).

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. Jämfört med aktiebolag är skillnaden t.ex. att avsättningen får uppgå till högst 30 procent av vinsten (25 procent för aktiebolag) och att avsättningarna inte räntebeläggs. Vissa enskilda näringsidkare har genom bokslutsdispositioner möjlighet till ytterligare avsättningar, som till upphovsmannakonto och skogskonto.

Inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet beskattas hos fysiska personer som förvärvsinkomster, tillsammans med inkomster i inkomstslaget tjänst. Det innebär att enskilda näringsidkare på dessa inkomster betalar kommunal inkomstskatt och när inkomster överstiger skiktgränsen även statlig inkomstskatt. Sociala avgifter tas ut i form av egenavgifter på aktiv verksamhet och i form av särskild löneskatt på passiv verksamhet. Avgifterna får dock dras av vid beräkningen av skattepliktig inkomst av näringsverksamhet. På avsättning till expansionsfond utgår expansionsfondsskatt om 20,6 procent.

⁶² Om näringsidkaren bedriver självständig näringsverksamhet utanför EES räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

⁶³ 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.

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 i nästa avsnitt.

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.⁶⁴ Detta belopp får sedan dras av hos näringsidkaren i inkomstslaget kapital. Reglerna om negativ räntefördelning syftar till att förhindra att näringsidkaren drar av privata ränteutgifter i näringsverksamheten.

Om kapitalunderlaget är positivt och överstiger gränobeloppet 50 000 kronor får positiv räntefördelning göras. Det innebär att avdrag får göras från inkomster av näringsverksamhet med ett belopp motsvarande statslåneräntan plus sex procentenheter multiplicerad med det positiva kapitalunderlaget.⁶⁵ 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

⁶⁴ Sedan 2017 finns ett golv på 0,5 procent för statslåneräntan för beräkningen av negativt fördelningsbelopp vid räntefördelning.

⁶⁵ För beräkningen av positivt fördelningsbelopp vid räntefördelning finns sedan 2017 ett golv på 0 procent för statslåneräntan.

näringsidkare får fonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 125,94 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. Expansionsfondsskatten är 20,6 procent.

Statistik

I enskild näringsverksamhet beskattas flera olika baser. Storleken på de olika skattebaserna framgår av tabell 6.4.

Tabell 6.4 Skattebaser för enskilda näringsidkare 2015–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2015	2016	2017	2018
Kapitalskatt				
Positiv räntefördelning	5,8	6,1	6,4	6,5
Negativ räntefördelning	0,3	0,2	0,2	0,2
Expansionsfondsskatt				
Avsättning till expansionsfond	1,5	1,5	1,8	2,0
Återföring från expansionsfond	1,5	1,3	1,2	1,2
Egenavgifter				
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	10,6	10,9	11,5	11,8
Inkomstskatt				
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	38,2	37,3	39,7	40,0

Källa: FRIDA.

Exempel 6.2 Sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet

I detta exempel redovisas de offentligfinansiella effekterna av en sänkning av expansionsfondsskatten från 20,6 till 19,6 procent fr.o.m. inkomståret 2021. De medel som finns avsatta i expansionsfonderna antas uppgå till 20 120 mnkr⁶⁶. Fondmedlen beskattas som inkomst av näringsverksamhet när de tas ur fonden. Vid avsättningen beskattas de med expansionsfondsskatt. Avsättningarna till expansionsfonden utgör alltså en räntefri skattecredit som blir större när expansionsfondsskatten sänks. Den genomsnittliga marginalsattesatsen för inkomst av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare antas vara 49,3 procent. Före sänkningen betalades 20,6 procent i skatt vid insättningen i fonden och 28,7 procent (49,3-20,6) vid uttag. Efter sänkningen betalas i stället 19,6 procent i skatt på insättningar och 27,7 procent (49,3-19,6) vid uttag.

För att sänka expansionsfondsskatten används följande förfarande: År 2021 anses de inestående avsättningarna i expansionsfonden vara återförda till den gamla skattesatsen (20,6 procent) och åter avsatta till den nya skattesatsen (19,6 procent). De som använder sig av expansionsfonden får ett tillgodohavande på skattekontot motsvarande 1 procent av avsättningarna. För staten innebär skattesänkningen att skatteintäkter motsvarande 1 procent av avsättningarna förskjuts från avsättningstillfället till återföringstillfället. Detta leder till en ökad upplåning på 201 mnkr ($0,01 \cdot 20\,120$) under införandeåret.

Bruttoeffekten av åtgärden inkluderar även kostnaden för den ökade upplåning som åtgärden ger upphov till. Prognosen för den nominella 10-åriga statsobligationsräntan är 0,1 procent och upplåningskostnaden blir därför 0,2 mnkr ($0,001 \cdot 201$). Bruttoeffekten för införandeåret uppgår därför till 201,2 mnkr ($201 + 0,2$). Nettoeffekten sammanfaller med bruttoeffekten. För 2022-2023 utgörs nettoeffekten enbart av kostnaden för den ökade upplåningen och uppgår till 0,2 mnkr. Detta utgör även den varaktiga effekten, se tabell 6.5.

⁶⁶<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/statistikochhistorik/skattpaforetag.4.3152d9ac158968eb8fd1c90.html>

Tabell 6.5 Offentligfinansiell effekt av sänkt expansionsfondsskatt med en procentenhet

Miljoner kronor

Bruttoeffekt				-201,2
Nettoeffekt, år	2021	2022	2023	Varaktigt
Offentligfinansiell nettoeffekt	-201,2	-0,2	-0,2	-0,2

Beräkningskonventioner

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

6.8 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 därför 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 ett handelsbolag som det görs i ett 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 avsättning till periodiseringsfond. Sådan avsättning görs dock av

delägarna. Underskott av ett handelsbolags verksamhet fördelas på delägarna.

För att skapa skattemässig neutralitet gentemot enskild näringsverksamhet gäller för delägare som är fysiska personer, i likhet med vad som gäller för enskild näringsverksamhet, regler om räntefördelning och expansionsfond. Ett handelsbolag kan ha ett negativt kapital. Negativt kapital i ett bolag får samma effekt som om delägaren har lånat pengar. Delägaren måste då ta upp en schablonmässigt bestämd ränteintäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (statslåneräntan + en procentenhet multiplicerad med den negativa justerade anskaffningsutgiften för andelen, se nedan för andelen). Avdrag görs för samma belopp i inkomstslaget kapital (negativ räntefördelning). Om kapitalet är positivt har delägaren möjlighet att på motsvarande sätt göra avdrag i näringsverksamheten för en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning som utgörs av den justerade anskaffningsutgiften för andelen multiplicerad med statslåneräntan + sex procentenheter. Samma belopp beskattas i stället som inkomst av kapital hos delägaren.⁶⁷ 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

⁶⁷ Sedan 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.

under innehavstiden. Den på detta sätt beräknade anskaffningsutgiften är den justerade anskaffningsutgiften. Vidare ska anskaffningsutgiften ökas med 20,6 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond och minskas med 20,6 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Om expansionsfond förs över från enskild firma till handelsbolag ska dessutom anskaffningsutgiften ökas med 79,4 procent av expansionsfonden som förs över från enskild firma till andel i handelsbolag. Rantefördelning påverkar inte den justerade anskaffningsutgiften, utom i den utsträckning negativ rantefördelning minskat ett underskott av näringsverksamhet.

Statistik

I tabell 6.6 redovisas skattebaserna för handelsbolag.

Tabell 6.6 Skattebaser för delägare i handelsbolag 2015–2018

Miljarder kronor, löpande priser

År	2015	2016	2017	2018
Kapitalskatt				
Positiv rantefördelning	0,6	0,5	0,5	0,5
Negativ rantefördelning	0,0	0,0	0,0	0,0
Expansionsfondsskatt				
Avsättning till expansionsfond	0,2	0,2	0,2	0,1
Egenavgifter				
Schablonavdrag egenavgifter / särskild löneskatt	1,5	1,5	1,4	1,4
Inkomstskatt				
Nettointäkt från aktiv / passiv näringsverksamhet	5,7	5,3	5,0	4,7

Källa: FRIDA.

Beräkningskonventioner

Vid beskattningen av delägarna i handelsbolag följer beräkningskonventionerna samma konventioner som för enskild näringsverksamhet.

6.9 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 solidrisket 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 offentligrättsliga 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 svenska aktiebolag respektive nationella ekonomiska föreningar.

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

6.10 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.

6.11 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 har bestämmande inflytande över 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 resultatutjämning 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 för aktiebolag när det gäller koncernbidragsreglerna och andra möjligheter till resultatutjämnning mellan företag inom en koncern.

6.12 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.

Skatterättsliga regler

Beskattningen av investmentföretag har utformats i syfte att bl.a. beakta att dessa endast utgör mellanhänder för placeringar på värdepappersmarknaden. Kedjebeskattning 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. Som en följd av skattefriheten får inte heller avdrag för kapitalförluster vid avyttring av denna typ av värdepapper göras. I stället ska en schablonmässig beskattning ske som kompensation för skattefriheten för kapitalvinster. Reglerna har till syfte att uppnå neutralitet gentemot direktäggande. Schablonintäkten uppgår till 1,5 procent av värdet på de aktier och övriga delägarätter som innehas av investmentföretaget vid beskattningsårets ingång. I

underlaget för schablonintäkt ingår inte onoterade delägarätter och noterade delägarätter där investmentföretagets innehav motsvarar tio procent eller mer av rösterna i företaget och investmentföretagets innehavstid är minst ett år.

Även investmentföretag omfattas av de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna, men beräkningen av avdragsunderlaget skiljer sig från övriga juridiska personer. För investmentföretag inräknas mottagen utdelning på andelar som skulle betraktas som näringsbetingade i ett konventionellt beskattat aktiebolag i avdragsunderlaget. Detta gäller även om de vidareutdelas och dras av som en kostnad. Skälet till detta är att skapa en ökad likformighet med konventionellt beskattade aktiebolag. De särskilda reglerna för att undvika kedjebeskattningsinkomster, genom avdragsrätt för vidareutdelning, skulle annars medföra att investmentföretag får betala skatt i vissa situationer som inte skulle medföra beskattning i ett konventionellt beskattat aktiebolag. Överskottet i investmentföretaget beskattas som inkomst av näringsverksamhet med 20,6 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.

Statistik

I tabell 6.7 redovisas värdet på innehavet vid årets utgång av aktier noterade på svensk marknadsplats för investmentföretag samt värdepappers- och specialfonder under perioden 2016–2019.

Tabell 6.7 Investmentföretags, värdepappers- och specialfonders innehav av aktier noterade på svensk marknadsplats vid årets utgång

Miljarder kronor, löpande priser

År	2016	2017	2018	2019
Investmentföretag	350,7	412,3	379,4	441,2
Värdepappers- och specialfonder	806,5	856,0	785,3	928,0

Källa: Statistiska centralbyrån enligt standard för institutionell sektorindelning (INSEKT 2014).

Beräkningskonventioner

Beräkningskonventionerna följer metoderna som finns för aktiebolag.

6.13 Kvalificerad rederiverksamhet

Företag som bedriver s.k. kvalificerad rederiverksamhet och är godkända för tonnagebeskattning beskattas utifrån en schablonmässigt beräknad inkomst. Inkomsten baseras på fartygens s.k. nettodräktighet⁶⁸ 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 hänför sig 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 tonnagebeskattning i förväg. Ett godkännande för tonnagebeskattning gäller tills vidare. Företag kan som huvudregel lämna systemet tidigast efter tio beskattningsår.

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

6.14 Internationell företagsbeskattning

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

Vad gäller fysiska personers beskattning skiljer man mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet. Den obegränsade skattskyldigheten omfattar alla inkomster varhelst de förvärvats och avser

⁶⁸ Nettodräktigheten bestäms utifrån lastrummets rymd, tillåtet passagerarantal och förhållandet mellan största djupgående och mallat djup (vertikala avståndet midskepps mellan underkant av översta genomgående däck och kölens överkant).

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 filial⁶⁹ beskattas filialinkomsterna i Sverige som en del av det svenska företagets inkomster. Vid etablering genom utländskt bolag blir det inte fråga om någon löpande beskattning av det utländska bolaget i Sverige eftersom det utländska bolaget i sig inte är skattesubjekt i Sverige. Däremot beskattas delägaren i Sverige för mottagen utdelning och vid avyttring av andelarna om inte reglerna för näringsbetingade andelar blir aktuella.

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)⁷⁰ 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.

⁶⁹ En utländsk filial innebär att företaget inte bildar ett självständigt rättssubjekt i utlandet, vilket enligt svenska skatteregler faller utanför den svenska beskattningsrätten.

⁷⁰ Kupongskatten kan dock vara nedsatt genom skatteavtal.

7 Skatt på konsumtion – energi- och miljöskatter

Energi- och miljöskatter utgörs i regel av punktskatter som räknas 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) genom högre priser.

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 och diesel som medför negativa miljöeffekter. Punktskatterna utgår i allmänhet med ett visst belopp per enhet av varan eller är proportionell mot det innehåll i varan som anses skadligt. Vissa punktskatter justeras årligen genom en omräkning med utvecklingen av konsumentprisindex (KPI). Detta för att skattesatserna ska följa den allmänna prisutvecklingen. Utöver detta görs för vissa punktskatter även en årlig omräkning av skattesatserna som beaktar den reala utvecklingen av bruttonationalprodukten (BNP) genom ett schabloniserat tillägg med två procentenheter till KPI-utvecklingen. Se bilaga 2 för en redogörelse om konventioner för omräkning av punktskatter.

Beräkningskonventionerna för punktskatter tar hänsyn till om den punktskattebelagda produkten används av hushåll eller företag. Om produkten används av hushåll, tillkommer både mervärdeskatteeffekt (redan under ikraftträdandeåret) och KPI-effekt (med ett års fördröjning genom att den allmänna prisnivån påverkas). Om produkten används som insatsvara av företag, antas punktskatten i stället övervältras på vinster, priser och löner, vilket i sin tur påverkar skatteintäkterna från bl.a. bolagsskatt och inkomstskatt. I vissa fall antas punktskatten enbart påverka företagets vinster, se vidare avsnitt 7.5. Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till

följd av förändringarna i skattereglerna. För åtgärder som i första hand inte har fiskala motiv utan primärt syftar till att påverka beteenden kan det finnas starkare skäl att frångå dessa statiska beräkningarna. De beräknade offentligfinansiella effekterna av förändringar i punktskatterna på flygresor och trängselskatt är sådana exempel.

Intäkterna från energi- och miljöskatterna beräknas 2021 uppgå till ca 99 miljarder kronor (se tabell 7.1), vilket motsvarar knappt 5 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter eller 70 procent av de totala intäkterna från punktskatter.

Energiskatten på bränslen och el förväntas svara för ca 53 miljarder kronor av intäkterna 2021, medan koldioxidskatten förväntas svara för drygt 21 miljarder kronor av intäkterna. Fordonsskatt som tas ut på innehav av motorfordon bedöms svara för drygt 16 miljarder kronor av intäkterna. Av de totala intäkterna från posten övriga oljeprodukter bedöms ungefär 90 procent av intäkterna komma från diesel.

Tabell 7.1 Intäkter från energi- och miljöskatter 2017–2021

Miljarder kronor

År	2017	2018	2019	2020*	2021*
Energiskatt	46,83	49,69	52,21	51,08	53,02
varav el	23,21	24,47	25,65	26,58	26,94
varav bensin ¹⁾	11,56	11,63	11,73	10,64	11,43
varav övriga oljeprodukter ²⁾	12,06	13,58	14,82	13,86	14,65
Koldioxidskatt ³⁾	23,53	22,98	22,17	19,97	21,29
varav bensin	7,77	7,66	7,68	6,75	7,34
varav övriga oljeprodukter	15,76	15,33	14,48	13,22	13,95
Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer ⁴⁾	2,56	-	-	-	-
Svavelskatt på bränslen	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Särskild skatt mot förurning ⁵⁾	0,05	0,06	0,06	0,06	0,06
Skatt på råttolja	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summa energirelaterade skatter	72,98	72,74	74,44	71,13	74,39
Fordonsskatt	13,27	13,15	13,91	15,85	16,36
Vägavgift på tunga fordon	1,02	1,07	1,23	1,38	1,41
Summa fordonsskatt och vägavgift	14,29	14,22	15,14	17,23	17,77
Trängselskatt	2,74	2,72	2,68	2,76	3,07
Skatt på bekämpningsmedel	0,06	0,06	0,07	0,08	0,08
Skatt på avfall som deponeras	0,18	0,23	0,25	0,25	0,24
Skatt på naturgrus	0,16	0,15	0,14	0,14	0,15
Skatt på flygresor	-	1,27	1,79	0,55	1,80
Skatt på avfallsförbränning	-	-	-	0,30	0,54
Skatt på plastbärkassar	-	-	-	0,30	0,50
Summa andra miljörelaterade skatter	3,15	4,43	4,93	4,37	6,38
Totalsumma	90,42	91,40	94,51	92,73	98,54

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Prognoserna över skatteintäkternas storlek utgör en sammanvägd bedömning, som utöver de enskilda skattebasernas utveckling även kan beakta exempelvis aktiviteten i ekonomin som helhet, historiska prognosavvikelser och effekterna av regeringens förslag i budgetpropositionen.

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) Kallades tidigare oljeprodukter m.m. utom bensin. 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) Fr.o.m. den 1 juli 2018 inklusive biodrivmedel inom reduktionsplikten

4) Lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer har upphävts fr.o.m. den 1 januari 2018.

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

7.1 Energiskatt på el

Skatterättsliga regler

Användningen av elektrisk kraft (el) beskattas enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi med energiskatt. Fossila bränslen för elproduktion beskattas, till skillnad från motorbränslen och bränslen för uppvärmning (se avsnitt 7.2), inte med koldioxidskatt utan produktionen av el omfattas i allt väsentligt av EU:s system för handel med utsläppsrätter (handelssystemet, EU ETS). Därmed prissätts de utsläpp av fossil koldioxid som produktionen av el ger upphov till inom EU ETS. Normalnivån för energiskatten på el uppgår 2020 till 35,3 öre per kWh. 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. För el som används i jord-, skogs- och vattenbruk, i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, i datorhallar eller som landström är energiskattenivån nedsatt till 0,5 öre per kWh. Regeringen föreslår i budgetpropositionen för 2021 att skattenivån för dessa ändamål höjs till 0,6 öre per kWh fr.o.m. 2021. Normalnivån för energiskattesatsen på el räknas, i normalfallet, årligen om med förändringen i konsumentprisindex (KPI), se vidare bilaga 2. Som en följd av KPI-omräkningen uppgår normalnivån för energiskatten på el 2021 till 35,6 öre per kWh. Därmed höjs normalnivån med 0,3 öre per kWh 2021 jämfört med 2020 års skattenivå (se tabell 7.2).

Tabell 7.2 Skattenivåer på el 2017–2021

Öre/kWh

År	2017	2018	2019	2020	2021*
Normalnivå	32,5 ^{1, 2}	33,1	34,7 ²	35,3	35,6
Vissa kommuner i norra Sverige ³	22,9	23,5	25,1	25,7	26,0
Tillverkningsprocess i industri, datorhallar, jordbruk, m.m.	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6

Anm.: En * markerar att för 2021 anges den indexomräknade normalnivå som följer av lagen om skatt på energi samt den i budgetpropositionen för 2021 föreslagna nivån för bl.a. tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

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

²⁾ Skattenivån för 2017 (andra halvåret) och för 2019 följer av förslag i prop. 2016/17:142.

³⁾ 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-Sälen, Mora, Orsa samt Älvdalen i Dalarnas län är skattenivån nedsatt med 9,6 öre per kilowattimme från normalnivån.

Statistik

I tabell 7.3 redovisas skattebaserna för energiskatten på el.

Tabell 7.3 Skattebaser för el 2017–2021

GWh

År	2017	2018	2019*	2020*	2021*
Hushåll och tjänstesektor	71 982	70 093	68 696	69 566	70 076
varav vissa kommuner i norra Sverige	6 754	6 577	6 446	6 527	6 575
Tillverkningsprocess i industri, datorhallar, jordbruk, m.m.	46 495	46 856	45 959	43 907	45 632

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Baserna baseras på Energimyndighetens kortsiktsprognos över energianvändningen och egna beräkningar.

7.2 Koldioxid- och energiskatt på bränslen

Skatterättsliga regler

Koldioxid- och energiskatt tas ut på bränslen som används som drivmedel, drift av stationära motorer eller som bränsle för uppvärmning. Bränslen som används för andra ändamål, t.ex. råvaru-användning, är skattebefriade. Skattesatserna är i lagen (1994:1776) om skatt på energi uttryckta i termer av kronor per volym- eller viktenhet för olika bränslen. Detta motsvarar olika nivåer av skatt per energiinnehåll eller innehåll av fossilt kol.

Koldioxidskatten är proportionell mot de koldioxidutsläpp som uppstår vid förbränning av fossila bränslen och motsvarar ca 120 öre per kilogram koldioxid 2021. Koldioxidskatten och systemet för handel med utsläppsrätter sätter båda ett pris på utsläpp av koldioxid men primärt för olika sektorer.

Energiskatten för fossila uppvärmningsbränslen är proportionell mot energiinnehållet och motsvarar 9,1 öre per kWh 2021. Energiskatten för drivmedel är inte proportionell efter energiinnehåll, utan är till exempel lägre för diesel än för bensin. Skattesatserna för bensin och diesel som drivmedel är därutöver även 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. Biobränslen för uppvärmningsändamål är befriade från koldioxidskatt och energiskatt. Regeringen bedömer i

budgetpropositionen för 2021 att energiskatten på bensin och diesel ska sänkas genom en pausad BNP-indexering.⁷¹

Beskattningen av biodrivmedel är uppbyggd olika beroende på om drivmedlet omfattas av den s.k. reduktionsplikten som infördes den 1 juli 2018. Reduktionsplikt innebär en skyldighet att minska utsläppen av växthusgaser från reduktionspliktiga drivmedel, dvs. bensin (dock inte alkylatbensin) och diesel (dock inte diesel som har försetts med märk- och färgämnen enligt lagen om skatt på energi), om dessa drivmedel innehåller högst 98 volymprocent biodrivmedel. För bränslen som omfattas av reduktionsplikten görs inte någon skattemässig åtskillnad mellan beståndsdelar som framställts av biomassa och komponenter som har fossilt ursprung. Inom reduktionsplikten beskattas alla biodrivmedel som sin fossila motsvarighet per liter. Reduktionspliktsystemet leder till en reduktion av växthusgasutsläpp från bensin respektive omärkt diesel genom en viss inblandning av biodrivmedel. De koldioxidskattesatser som tas ut på bensin och omärkt diesel efter reduktionspliktens införande räknades därför om med hänsyn till inblandningen av biodrivmedel. Då reduktionsplikten kan uppfyllas på olika sätt antas en schablonmässig andel biodrivmedel vid omräkningen av koldioxidskatten. Koldioxidskatten kommer 2021 att uppgå till 2 262 kronor per kubikmeter för diesel inom reduktionsplikten och 2,61 kronor per liter bensin. För märkt diesel utanför reduktionsplikten är koldioxidskatten 3 444 kronor per kubikmeter 2021.

Biodrivmedel som inte omfattas av reduktionsplikten är bränslen som är sådana som till sin sammansättning inte utgör bensin eller diesel. Sådana biodrivmedel är t.ex. biogas, höginblandad Fame (fettsyrametylester) och etanol i E85. Inte heller bränslen som har samma KN-nummer⁷² som fossil bensin eller fossil diesel men som framställts av över 98 volymprocent biomassa ingår i reduktionsplikten. För biodrivmedel som inte omfattas av reduktionsplikten gäller om de 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 att de befrias från både koldioxid- och energiskatt. Energiskattebefrielsen för etanol i E85 och höginblandad Fame har varierat över tid men är från och

⁷¹ Finansdepartementet har också remitterat promemorian Pausad BNP-indexering av skatten på bensin och diesel (Fi2020/03655/S2). Förslagen i promemorian överensstämmer med regeringens bedömning.

⁷² KN står för "Kombinerade Nomenklaturen" och är ett EU-gemensamt system för att dela in varor i olika grupper.

med den 1 januari 2018 fullständig. Även för låginblandade biodrivmedel som nu ingår i reduktionsplikten har energiskattebefrielsen tidigare varierat över tid men är fr.o.m. den 1 juli 2018 borttagen.

Tabell 7.4 anger de generella skattebelopp som tas ut för bränslen 2021.

Tabell 7.4 Skattesatser på bränslen 2017–2021

År	Enhet	2017	2018	2019 ³⁾	2020	2021*
Energiskatt						
Bensin, miljöklass 1	kr/liter	3,88	4,08 ²⁾	4,08 ⁴⁾	4,10	4,13
Bensin, alkylatbensin ¹⁾	kr/liter	2,04	2,17 ²⁾	2,09 ⁴⁾	2,07	2,08
Bensin, miljöklass 2	kr/liter	3,91	4,11 ²⁾	4,11 ⁴⁾	4,13	4,16
Bensin, övrigt	kr/liter	4,72	4,95 ²⁾	4,99 ⁴⁾	5,02	5,05
Diesel, miljöklass 1	kr/m ³	2 490	2 648 ²⁾	2 480 ⁴⁾	2 461	2 478
Diesel, miljöklass 2	kr/m ³	2 778	2 946 ²⁾	2 791 ⁴⁾	2 777	2 797
Diesel, miljöklass 3	kr/m ³	2 927	3 101 ²⁾	2 952 ⁴⁾	2 941	2 962
Eldningsolja	kr/m ³	855	869	887	903	909
Naturgas, drivmedel	kr/1 000m ³	0	0	0	0	0
Naturgas, uppvärmning	kr/1 000m ³	945	961	981	998	1 005
Gasol, drivmedel	kr/ton	0	0	0	0	0
Gasol, uppvärmning	kr/ton	1 098	1 117	1 140	1160	1168
Kol och koks	kr/ton	650	661	675	687	692
Koldioxidskatt						
Bensin	kr/liter	2,62	2,66 ²⁾	2,62	2,59	2,61
Diesel	kr/m ³	3 237	3 292 ²⁾	2 236	2 246	2 262
Eldningsolja	kr/m ³	3 237	3 292	3 360	3 420	3 444
Naturgas	kr/1 000m ³	2 424	2 465	2 516	2 561	2 579
Gasol	kr/ton	3 405	3 463	3 535	3 598	3 624
Kol och koks	kr/ton	2 817	2 865	2 924	2 976	2 997

Anm.: En * markerar att redovisningen gäller givet att förslagen och aviseringarna i budgetpropositionen för 2021 träder i kraft som föreslagits. Indexering som följer av lagen på skatt på energi ingår också i redovisningen.

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

²⁾ Skattesatserna gäller under perioden den 1 januari 2018 t.o.m. den 30 juni 2018. Fr.o.m. den 1 juli 2018 t.o.m. den 31 december 2018 gällde att koldioxidskatten på bensin mk1 uppgick till 2,57 kronor per liter och för diesel 2 191 kronor per m³. Energiskatten på bensin miljöklass 1 uppgick till 3,87 kronor per liter och på dieselbränsle, miljöklass 1 till 2 341 kronor per m³. Skattesatserna gällde för den senare perioden även låginblandade biodrivmedel i bensin och diesel. Motsvarande beloppsmässiga justeringar gjordes av bensin och diesel av andra miljöklasser.

³⁾ Skattesatserna på bensin och diesel gäller även för de låginblandade biodrivmedel som ingår i bensin och diesel.

⁴⁾ Skattesatserna gäller för perioden den 1 januari 2019 t.o.m. den 30 juni 2019.

För vissa sektorer tillämpas dock nedsatt skatt. För diesel som används i arbetsmaskiner inom jord-, skogs- eller vattenbruk gäller befrielse för en del av koldioxidskatten. Skattebefrielsens storlek har varierat över tid. För 2021 uppgår befrielsen till 1 930 kronor per

kubikmeter. För diesel som förbrukas i skepp och båtar i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- och vattenbruksverksamhet gäller samma nedsättning av koldioxidskatten som för diesel som används i de angivna verksamheterna. För diesel i gruvindustriell verksamhet uppgår koldioxid- och energiskatten fr.o.m. den 1 augusti 2019 till 100 procent av generell nivå.

Energiskatten är 30 procent av den generella nivån för industri både inom och utom handelssystemet samt inom jord-, skogs- och vattenbruk. I budgetpropositionen för 2021 bedömer regeringen att nedsättningen av energiskatt för bränslen som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet bör avskaffas. Förändringarna bör genomföras i två steg med en höjning av energiskatten från 30 procent till 65 procent den 1 juli 2021 samt en ytterligare höjning upp till full nivå den 1 januari 2022.

Generella nivåer på koldioxid- och energiskatt gäller för fossila bränslen för värmeproduktion, undantaget värmeproduktion inom industrin, i kraftvärmeverk eller i anläggningar som omfattas av handelssystemet. Sedan den 1 januari 2018 uppgår koldioxidskatten för fossila bränslen som används för värmeproduktion i värmeverk inom handelssystemet till 91 procent av den generella koldioxidskattenivån. Nivån på energiskatten motsvarar den generella skattenivån, dvs. 9,1 öre per kWh, oavsett om värmeverksanläggningen omfattas av handelssystemet eller inte. Fr.o.m. den 1 augusti 2019 gäller samma regler för värmeproduktion i kraftvärmeverk (samtidig produktion av värme och el) inom handelssystemet som för värmeproduktion i värmeverk. Vid bränsleanvändning för värmeproduktion i kraftvärmeverk som inte omfattas av handelssystemet utgår koldioxidskatt och energiskatt motsvarande den generella skattenivån. För den del av bränslet i kraftvärmeverk som motsvarar elproduktionen betalas ingen koldioxid- eller energiskatt. Bio-bränslen som används för uppvärmning beskattas generellt inte. I budgetpropositionen för 2021 föreslås dock att skattebefrielsen för andra skattepliktiga biobränslen för uppvärmning än biogas och biogasol avskaffas fr.o.m. den 1 januari 2021. I samma proposition föreslås även att skattebefrielse för biogas och biogasol fr.o.m. 1 januari 2021 begränsas till att endast gälla för sådana gaser som inte är framställda av livsmedels- eller fodergrödor.

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 kubikmeter för varje tiondels viktprocent svavel i bränslet. Ingen skatt utgår dock för flytande bränslen med en svavelhalt på högst 0,05 viktprocent.

Koldioxid- och energiskattesatserna på fossila bränslen räknas årligen om med förändringen i konsumentprisindex (KPI). Bensin och diesel räknas, i normalfallet, utöver det även om för att beakta BNP-utvecklingen, se vidare bilaga 2.

Statistik

I tabell 7.5 redovisas vissa skattebaser för bränslen.

Tabell 7.5 Vissa skattebaser för bränslen 2017–2021

År	Enhet	2017	2018	2019	2020*	2021*
Bensin, miljöklass 1	1 000 m ³	3 207	3 022	2 922	2 668	2 861
<i>varav fossil bensin</i>	1 000 m ³	3 050	2 838	2 747	2 476	2 655
<i>varav biobensin</i>	1 000 m ³	0	39	37	62	66
<i>varav etanol, låginblandad</i>	1 000 m ³	157	146	139	131	140
Diesel, miljöklass 1	1 000 m ³	5 632	5 834	5 926	5 502	5 797
<i>varav fossil diesel</i>	1 000 m ³	4 495	4 510	4 519	4 113	4 333
<i>varav FAME, låginblandad</i>	1 000 m ³	260	315	313	291	307
<i>varav HVO, låginblandad</i>	1 000 m ³	877	1 009	1 094	1 097	1 157
<i>varav arbetsmaskiner, jord- och skogsbruk</i>	1 000 m ³	417	397	397*	397	397
Naturgas, drivmedel	milj. m ³	19	12	8	8	8
Biogas, drivmedel	milj. m ³	133	142	150	146	154
Etanol, ren, drivmedel	1 000 m ³	49	69	46	37	39
FAME, ren, drivmedel	1 000 m ³	71	111	151	148	151
HVO, ren, drivmedel	1 000 m ³	565	447	257	248	254
Eldningsolja, hushåll och tjänstesektor ¹⁾	1 000 m ³	426	110	93	79	66
Naturgas, hushåll och tjänstesektor, uppvärmning	milj. m ³	134	122	105	100	96

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. Baserna baseras på Energimyndighetens kortsiktsprognos över energianvändningen samt redovisade energivarubalanser på Energimyndighetens hemsida. Egna beräkningar för användningen av diesel.

1) Eldningsolja som normalbeskattas. Energimyndigheten har bytt källa i kortsiktsprognosen till årliga balanser från kvartalsbalanser vilket skapat förändringar i tidsserien.

7.3 Fordonsskatt

Skatterättsliga regler

Fordonsskatten är en årlig skatt som utgår på personbilar klass I och klass II, bussar, lastbilar, motorcyklar, trafiktraktorer, motorredskap och vissa släpvagnar. Fordonsskatten varierar främst med fordonsslag, drivmedel och vikt. Skatten debiteras en gång per år, vid en tidpunkt som beror på fordonets slutsiffra i registreringsnumret. Om fordonsskatten överstiger 3 600 kronor per år, sker debitering i stället var fjärde månad.

Det finns för närvarande tre system för fordonsskattning: det koldioxidbaserade systemet, det viktbaserade systemet och bonus-malus-systemet som trädde i kraft 1 juli 2018. 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 diesel 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 diesel, 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 i det koldioxidbaserade systemet 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 diesel 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 fordonss 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 befriades från fordonsskatt under fem år från det att bilen blivit skattepliktig för första gången men bestämmelserna slopades fr.o.m. den 1 juli 2018. Personbilar, husbilar, lätta lastbilar och lätta bussar som blivit skattepliktiga före slopandet av skattebefrielsen får dock befrielsen under fem år.

Den 1 juli 2018 infördes det s.k. bonus-malus-systemet för nya lätta fordon. Systemet 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 är för närvarande under denna period 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). I budgetpropositionen för 2021 bedömer regeringen att koldioxidbeloppet för fordon som blir skattepliktiga inom bonus-malus-systemet för första gången efter den 1 april 2021 bör höjas. Koldioxidbeloppet bör efter den 1 april 2021 i stället vara summan av 107 kronor per gram koldioxid för utsläpp mellan 90 gram upp t.o.m. 130 gram, och 132 kronor per gram koldioxid utöver 130 gram. För dieseldrivna fordon tillkommer ett schablonmässigt tillägg i form av ett bränsletillägg som,

likt bränslefaktorn i det koldioxidbaserade systemet för fordons-skatt, syftar till att kompensera för energiskatteskillnaden mellan bensin och diesel. 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. Dieseldrivna fordon behåller sitt bränsletillägg även efter de tre första åren (och berörs alltså inte av bränslefaktorn i det tidigare koldioxidbaserade systemet). Exempel 7.1 beskriver hur den förhöjda fordonskatten för fordon som omfattas av bonus–malus-systemet beräknas.

Exempel 7.1 Förhöjd fordonsskatt år 1–3 för dieselfordon som blivit skattepliktigt för första gången under 2020 och omfattas av bonus–malus-systemet

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

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

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

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

Fordonsskatt betalas av den skattskyldige i förskott. En tilläggsdebitering av skatt kan bli aktuell om fordonsskatten höjs men fordonsskatt enligt de äldre bestämmelserna redan har beslutats för tiden efter ikraftträdandet för höjningen. I sådana fall ska tillkommande skattebelopp betalas för tiden fr.o.m. dagen för ändringen till utgången av skatteåret, eller om fordonsskatt har beslutats för en skatteperiod, till utgången av skatteperioden. Tillkommande fordonsskatt behöver inte betalas om den understiger 200 kronor. Återbetalning behöver inte göras av belopp som understiger 100 kronor.

Statistik

I tabell 7.6 redovisas vissa skattebaser för fordon.

Tabell 7.6 Vissa skattebaser för bilar och motorcyklar 2017–2021

Tusental fordon

År	2017	2018	2019	2020	2021*
Fordon beskattade utifrån fordonets CO₂-värde					
Bensin- och eldrivna personbilar	2006	2114	2189	2275	2356
Dieseldrivna personbilar	1470	1599	1657	1681	1770
Alternativbränsleddrivna personbilar	262	254	243	233	222
Lätta lastbilar och lätta bussar	252	309	352	385	419
Viktrelaterade systemet för fordonsskatt					
Bensindrivna personbilar	730	600	492	411	316
Dieseldrivna personbilar	54	42	33	27	19
Lätta lastbilar och lätta bussar	270	244	214	190	163
Tunga lastbilar	81	83	84	84	85
Tunga bussar	15	15	15	14	14
Motorcyklar	238	242	242	248	248
Totalt	5380	5503	5522	5548	5610

Anm.: Baserna baseras i huvudsak på avrundade uppgifter om bilar i trafik ur Vägtrafikregistret i april varje år. 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. Laddhybridbilar redovisas utifrån om de som alternativ kan drivas på bensin eller diesel.

7.4 Andra miljörelaterade skatter

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.

Skatten på bekämpningsmedel är 34 kronor per kilogram fr.o.m. den 1 augusti 2015.

En skatt på avfall som deponeras⁷³ tas ut både på hushålls- och industriavfall. Skatten på deponerat avfall uppgår till 555 kronor per ton 2021. Skatten omräknas för att beakta KPI- och BNP-utvecklingen, se vidare bilaga 2.

⁷³ Skatten infördes den 1 januari 2000.

Skatten på naturgrus⁷⁴ uppgår till 17 kronor per ton 2021. Skatten omräknas för att beakta KPI- och BNP-utvecklingen, se vidare bilaga 2.

Skatt på flygresor⁷⁵ tas ut för kommersiella flygresor och för flygresor med svenskt statsflyg. 2021 tas skatten ut med 63 kronor per passagerare som reser till en slutdestination i ett land som anges i bilaga 1 till lagen (2017:1200) om skatt på flygresor, med 262 kronor per passagerare som reser till en slutdestination i ett land som anges i bilaga 2 till lagen och med 418 kronor per passagerare som reser till en slutdestination i övriga länder. Skatten omräknas för att beakta KPI-utvecklingen, se vidare bilaga 2.

Från och med den 1 april 2020 tas en skatt på avfall som förbränns i avfalls- eller samförbränningsanläggningar ut. Skatten betalas av den som bedriver verksamheten på förbränningsanläggningen. Biobränsle, farligt avfall och visst annat avfall är inte skattepliktigt. Skattesatsen trappas upp gradvis, under 2020 är skattesatsen 75 kronor per ton avfall och under 2021 100 kronor per ton avfall. Från och med 2022 beskattas avfall som förbränns med 125 kronor per ton. Skatten omräknas från och med 2023 för att beakta KPI-utvecklingen, se vidare bilaga 2.

Skatt på plastbärkassar tas ut sedan den 1 maj 2020. Skatten tas ut av den som yrkesmässigt tillverkar, för in eller importerar plastkassar avsedda för att konsumenter ska kunna packa eller bära varor. Plastbärkassar avsedda för varaktigt bruk omfattas inte av skatten. Från skattskyldighet undantas införsel, mottagande och import som sker med maximalt 40 plastbärkassar per tillfälle.

Skatten uppgår till tre kronor per plastbärkasse för tjocka och tunna plastbärkassar. För vissa mindre och mycket tunna plastbärkassar (väggjocklek under 15 mikrometer) uppgår skatten till 30 öre per plastbärkasse.

Skattesatser för vissa av de miljörelaterade skatterna redovisas i tabell 7.7.

⁷⁴ Skatten infördes den 1 juli 1997.

⁷⁵ Skatten infördes den 1 april 2018.

Tabell 7.7 Skattesatser vissa miljörelaterade skatter 2017–2021

År	Enhet	2017	2018	2019	2020	2021*
Bekämpningsmedel, aktiv substans	kr/kg	34	34	34	34	34
Avfall, deponi	kr/ton	500	500	520	540	555
Naturgrus	kr/ton	15	15	16	16	17
Flygresor: bilaga 1	kr/passagerare	-	60	61	62	63
Flygresor: bilaga 2	kr/passagerare	-	250	255	260	262
Flygresor: övriga	kr/passagerare	-	400	408	416	418
Avfallsförbränning	kr/ton	-	-	-	75	100
Plastbärkassar, tjocka	kr/st	-	-	-	3	3
Plastbärkassar, tunna ¹	kr/st	-	-	-	0,3	0,3

Anm.: En * markerar att aviserade åtgärder i budgetpropositionen för 2021 och indexomräkning för 2021 inkluderas.

¹ Tunna avser plastbärkassar med en vägg tjocklek under 15 mikrometer.

7.5 Beräkningskonventioner

Energi- och miljöskatterna belastar hushållens konsumtion och företagens användning av insatsvaror samt ger en ökad förbrukningskostnad för den offentliga sektorn. Enligt beräkningskonventionerna beräknas de offentligfinansiella effekterna av en skatteförändring på olika sätt beroende på om hushållen, den offentliga sektorn eller företagen betalar skatterna. Förbrukningsfördelningen i tabell 7.8 mellan hushåll, företag och offentlig sektor är därför av central betydelse vid beräkningar av offentligfinansiella effekter.

Tabell 7.8 Förbrukning av olika energislag: fördelning mellan hushåll, företag och den offentliga sektorn

Procent

Energislag	Hushåll	Företag	Offentlig sektor
<i>Transporter¹⁾</i>			
Bensin (koldioxid- och energiskatt)	79%	18%	3%
Diesel (koldioxid- och energiskatt) ²⁾	25%	73%	2%
Naturgas (koldioxidskatt)	8%	86%	6%
<i>Uppvärmning³⁾</i>			
Eldningsolja (koldioxid- och energiskatt)	31%	58%	11%
Naturgas (koldioxid- och energiskatt)	33%	59%	8%
<i>El (energiskatt)⁴⁾</i>	60%	28%	12%

Anm.: Fördelningen baseras på statistik från Statistiska centralbyråns miljöräkenskaper för 2016 samt statistik över energivarubalans 2017 hämtat från Energimyndighetens webverktyg.

¹⁾ För biodrivmedel antas samma fördelning som för det drivmedel det ersätter.

²⁾ Andelar för normalbeskattad användning. Diesel till jord- och skogsbrukets arbetsmaskiner samt gruvfordon ingår sålunda inte.

³⁾ Hushåll och tjänstesektor som normalbeskattas. Gasol för uppvärmning till hushåll och tjänstesektor antas ha samma fördelning som naturgas.

⁴⁾ Hushåll och tjänstesektor.

Vid förändringar i beskattningen beräknas först bruttoeffekterna som förändrade förbrukningskostnader för hushåll, företag och den offentliga sektorn enligt fördelningen som ges i tabell 7.8. Den offentligfinansiella nettoeffekten räknas därefter ut genom att hänsyn tas till olika indirekta effekter.

För den del av skatteförändringen som påverkar hushållen antas full övervärträng på priset. En skattehöjning resulterar i ett högre pris på den berörda varan, vilket medför högre mervärdesskatteintäkter. Prisförändringar för hushåll (inklusive mervärdesskatt) resulterar även 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 2.1.3). Nettoeffekten beräknas med hänsyn till den indirekta effekten på de offentliga finanserna till följd av ändrad KPI som normalt ger utslag med ett års fördröjning. En skatt på plastbärkassar antas till fullo påverka hushållens ekonomi och beräknas därmed enligt ovan.

För offentliga sektorns konsumtion antas ingen mervärdesskatteeffekt uppstå. Vidare görs ett antagande om att kommunernas ekonomi är i balans och att ökade kommunala kostnader motverkas av minskad kommunal konsumtion. Förbrukningskostnaden för

den offentliga sektorn läggs in som en post för hushållen under kommunsektorn.

Vad gäller företagens andel av bruttoeffekten (*volym*skattesatsförändring * procentandel företag*) beräknas den offentligfinansiella nettoeffekten på ett liknande sätt som vid en förändring av arbetsgivaravgiften (se avsnitt 4.1) om skatten höjs för en insatsvara. Då antas de ökade kostnaderna reducera vinsterna, höja varans pris samt minska löneutrymmet. Övervältringsmekanismen och de antaganden som görs beskrivs utförligt i avsnitt 2.1.1. Övervältringsprofilen redovisas i tabell 7.9 som procentandel av den bruttoeffekt som hör till företagen.

Tabell 7.9 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 inkomster och utgifter som är relaterade till lönerna, t.ex. arbetsgivaravgifter, förmåner och skatter. Genom att skattehöjningen reducerar företagets vinster minskar intäkterna från skatt på företagsvinster (bolagsskatt). Skattehöjningen påverkar även konsumentpriserna på företagets produkter och därmed den allmänna prisnivån. Detta leder till en försämring av de offentliga finanserna (se avsnitt 2.1.3). Prisökningen resulterar dock i högre mervärdesskatteintäkter. I beräkningarna förutsätts att KPI-effekten och mervärdesskatteeffekten tar ut varandra. Dessa effekter beaktas därför inte på företagssidan. 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

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

övervältras på lönekostnaderna och lönesumman antas ha sjunkit med ca 76 procent av bruttoeffekten.

Skatteförändringar på bekämpningsmedel, naturgrus, deponerat avfall, avfallsförbränning, diesel som används i jord- och skogsbrukets arbetsmaskiner och gruvindustriell verksamhet samt fossila bränslen inom värmesektorn antas enbart påverka näringsinkomster. Nettoeffekten beräknas följaktligen som bruttoskatteförändringen multiplicerad med (1-bolagsskattesatsen).

Förändringar i fordonsskatten som berör hushållen antas inte medföra några indirekta effekter i form av KPI-effekter. Det utgår heller inte någon mervärdesskatt på fordonsskatt. 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 bonus-malus-systemet för nya lätta fordon antas företagen påverkas i större utsträckning än hushållen. Ungefär 60 procent antas belasta företagen. Sådana förändringar förutsätts enbart ge effekt på företagets vinster. Beräkningen av nettoeffekten görs på samma sätt som för skatten på bl.a. bekämpningsmedel, dvs. som bruttoskatteförändringen multiplicerad med (1-bolagsskattesatsen).

För bruttoeffekten från förhöjd fordonskatt under bilens tre första år utgörs skattebasen av fordon i trafik med fordonsår 2018 eller senare som blir skattepliktiga för första gången den 1 juli 2018 eller senare. Beräkningar utgår från Trafikanalys prognoser över fordonsflottans utveckling och en framskriven fördelning av nyregistrerade fordon.

För beräkningen av den offentligfinansiella effekten vid fordonskatteändringar tas hänsyn till att vissa intäkter uteblir ikraftträdandeåret då endast belopp över 200 kronor tilläggsdebiteras samt vid en sänkning av fordonsskatten att belopp under 100 kronor inte återbetalas. Vid beräkningen antas likformig sannolikhet att fordonet har en av tio skatteperioder och väntevärdet av de föreslagna förändringarna beräknas. Om väntevärdet är under 200 kronor antas att ingen tilläggsdebitering sker och den uteblivna intäkten dras från den offentligfinansiella effekten ikraftträdandeåret.

I beräkningskonventionerna bortses generellt sett från de beteendeeffekter en skatteförändring kan ge upphov till. Vid beräkning av bruttoeffekten av ett införande av trängselskatt beaktas

emellertid effekter av förändrat beteende, dvs. omfördelning av trafik mellan olika tidpunkter samt trafikminskning till följd av skatten. Nettoeffekten beräknas därefter på samma sätt som för fordonsskatten. Vid beräkningen av bruttoeffekten från bonus-malus-systemet för lätta fordon tas hänsyn till att koldioxidvärdena för nya bilar förändras över tid. För förändrad flygskatt antas att antal flygresor påverkas vid ändrade skattebelopp.

En höjning av en punktskatt resulterar i ett högre pris på den berörda varan. Det högre priset på den berörda varan ger upphov till högre mervärdesskatteintäkter och denna indirekta effekt beaktas i vid beräkningen av nettoeffekten. Prisökningen kan dock medföra en generell minskning av konsumtionen av den berörda varan, vilket i så fall leder till en motverkande mervärdesskatteeffekt. Denna effekt beaktas normalt sett inte (vilket bl.a. kan motiveras av att de sammantagna offentligfinansiella effekterna sannolikt är små i den mån konsumtionen av andra varor och tjänster ökar när konsumtionen av den beskattade varan minskar). Undantag gäller vid ökad handel utomlands, t.ex. vid övergång till oregistrerade inköp av alkohol och tobak, se vidare exempel 8.1. Då beaktas en negativ effekt på mervärdesskatteintäkterna till följd av en höjd punktskatt.

Nedan följer ett exempel på en beräkning av de offentligfinansiella effekterna av en höjning av koldioxidskatten med 10 öre per kg koldioxid avseende bensin. I exempel 7.2 redovisas beräkningen inklusive fördelningen på olika sektorer. Andra koldioxidskatteändringar beräknas på samma sätt givet den fördelning av den skattepliktiga konsumtionen som ges av tabell 7.8.

Exempel 7.2 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg koldioxid – exemplet bensin

En skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid innebär att bensinskatten höjs med 0,22 kronor per liter. Detta följer av att en liter bensin ger upphov till 2,36 kg koldioxid och att 8 procent av bensinen antas bestå av biomassa ($0,10 \text{ kr/kg koldioxid} \cdot 2,36 \text{ kg koldioxid/l bensin} \cdot (1 - 0,08) \approx 0,22 \text{ kr/l}$).

Den totala bensinförbrukningen (inklusive låginblandade biodrivmedel) 2021 förväntas uppgå till ca 2,86 miljoner m^3 och fördelas enligt tabell 7.8. Det innebär att ungefär 2,26 miljoner m^3 förbrukas av hushållen, 0,09 miljoner m^3 av offentlig sektor och

0,51 miljoner m³ av företagen. De offentligfinansiella effekterna går igenom steg för steg nedan och redovisas sedan i tabell 7.10.

Förslagets bruttoeffekt beräknas som förändringen i skattesats multiplicerat med volymen bensen. Med antagande om en oförändrad bensinvolym ger skattehöjningen en samlad **bruttoeffekt** på 0,63 mdkr (2,86 miljoner m³ * 0,22kr/l), varav ca 0,50 mdkr härrör från hushållen, 0,02 mdkr från offentlig sektors konsumtion och 0,11 mdkr från företagssektorn.

För att beräkna förslagets nettoeffekt behöver även indirekta effekter beaktas. För den bensen som förbrukas av **hushållen** medför skattehöjningen ökade mervärdesskatteintäkter. Kommunerna antas öka eller minska sina konsumtionsutgifter med ett belopp motsvarande den resultatförändring som skatteförslaget leder till (för en utförlig förklaring, se avsnitt 4.1). Nettoeffekten för hushållen, inklusive offentlig sektor, ikraftträdandeåret beräknas till ca 0,65 mdkr ($0,52 * 1,25 = 0,65$).

Eftersom skattehöjningen, inklusive mervärdesskatt, påverkar KPI, uppkommer en KPI-effekt året efter förslagets ikraftträdande, dvs. 2022. Med beaktande av KPI-effekten beräknas nettoeffekten 2022 till 0,57 mdkr för hushållen, inklusive offentlig sektor. Den varaktiga effekten beräknas till 0,57 mdkr [$\approx 0,52 \text{ mdkr} * 1,25 * (1 - 0,1197)$], där 0,119 motsvarar den sammanlagda indirekta varaktiga KPI-effekten för ålderspensionsystemet och staten 2022, se tabell 2.2].

För den del av förbrukningen som sker i **företagssektorn**, övervältras bruttoeffekten över tid på löner, vinster och priser, enligt tabell 7.9. Nettoeffekten från företagens bensinförbrukning uppgår till 0,09 mdkr 2021. Den varaktiga effekten, som uppstår vid full övervältring på löner, uppgår till 0,10 mdkr.

Den totala nettoeffekten år 2021 för den konsoliderade offentliga sektorn av skattehöjningen beräknas till 0,73 mdkr ($= 0,64 \text{ mdkr från hushåll} + 0,09 \text{ mdkr från företag}$). **Den totala (statiska) varaktiga effekten** blir 0,67 mdkr ($= 0,57 + 0,10$). De offentligfinansiella effekterna fördelade på staten, ålderspensionssystemet och kommunerna redovisas i tabell 7.10, med en fördelning av KPI-effekten enligt tabell 2.2, avsnitt 2.1.3.

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

Det bör betonas att exemplet i denna ruta endast avser de offentligfinansiella effekterna för bensin och att en generell höjning av koldioxidskatten också medför skatteintäkter från andra fossila bränslen såsom t.ex. diesel och naturgas. Om koldioxidskattehöjningen är generell blir den offentligfinansiella nettoeffekten 2021 av en skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid ca 1,9 mdkr.

Tabell 7.10 Offentligfinansiella effekter av höjd koldioxidskatt med 10 öre per kg – exemplet bensin

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Hushåll och offentlig sektor				
Bruttoeffekt				0,52
Nettoeffekter, År	2021	2022	2023	Varaktig
A_H Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	0,00	-0,02	-0,02	-0,02
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,02	0,02	0,02
B_H Ålderspensionssystemet	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
C_H Staten	0,64	0,56	0,56	0,56
Direkta skatter på arbete	0,00	-0,06	-0,06	-0,06
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,52	0,54	0,54	0,54
Mervärdesskatt	0,12	0,12	0,12	0,12
<i>Summa intäkter</i>	0,64	0,61	0,61	0,61
<i>Summa kostnader</i>	0,00	-0,05	-0,05	-0,05
Företag				
Bruttoeffekt				0,11
Nettoeffekter, År	2021	2022	2023	Varaktig
A_F Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	-0,02	-0,03	-0,03	-0,03
<i>Summa kostnader</i>	0,02	0,03	0,03	0,03
B_F Ålderspensionssystemet	-0,01	-0,01	-0,01	0,00
<i>Summa intäkter</i>	0,00	-0,01	-0,01	-0,01
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,01
C_F Staten	0,10	0,10	0,10	0,10
Direkta skatter på arbete	0,00	0,00	0,00	0,00
Skatt på företagsvinster	-0,01	0,00	0,00	0,00
Indirekta skatter på arbete	-0,01	-0,01	-0,02	-0,02
Energi-, koldioxid- och tobaksskatt	0,11	0,11	0,11	0,11
<i>Summa intäkter</i>	0,10	0,10	0,09	0,09
Transfereringar, förmåner	0,00	0,00	0,00	0,00
Lönekostnad	0,00	0,00	0,01	0,01
Myndigheternas konsumtion	0,00	0,00	-0,01	-0,01
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
Offentligfinansiell effekt	0,73	0,66	0,66	0,67
(A_H+A_F+B_H+B_F+C_H+C_F)				

7.6 Långsiktig offentligfinansiell effekt av förändring av koldioxidskatten

I beräkningar av de offentligfinansiella effekterna tas generellt ingen hänsyn till eventuella beteendeförändringar som kan uppstå till följd av ändrad energi-, miljö- och fordonsbeskattning. För ändringar av koldioxidskatten beräknas dock även den långsiktiga offentligfinansiella effekten. Den långsiktiga effekten inkluderar, utöver vad som ingår i de statiska effekterna, effekten av ändrat beteende som följer av skatteändringen. 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 beräknas till 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 diesel. 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 diesel. Eftersom en betydande andel av fossilbränsleanvändningen utgörs av bensin och diesel är också elasticiteterna för dessa viktiga vid beräkningen av effekten på lång sikt. Vid beräkningar av förändrat pris för andra bränslen och användningsområden används priselasticiteter på mellan -0,5 och -1,0.⁷⁷ Den långsiktiga offentligfinansiella effekten till följd av en generell skattehöjning på 10 öre per kg koldioxid, uppgår till 1,5 miljarder kronor ($1,9 \cdot 0,8$), se exempel 7.2.

⁷⁷ För mer detaljer kring de priselasticiteter som används se: Hammar, H. och Sjöström, M. (2011). Accounting for behavioral effects of increases in the carbon dioxide (CO₂) tax in revenue estimation in Sweden. *Energy Policy*, 39 (10), s. 6672–6676.

8 Skatt på konsumtion – övriga punktskatter

I detta avsnitt redogörs för alkohol- och tobaksskatt samt skatt på kemikalier och plastbärkassar. Slutligen redovisas skatt på spel, reklam, trafikförsäkringspremier och premieskatt för grupplivförsäkring. Punktskatter räknas 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.

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 alkohol och tobak som medför negativa effekter för människors hälsa. Punktskatterna utgår i allmänhet med ett visst belopp per enhet av varan eller är proportionell mot det innehåll i varan som anses skadligt. Vissa punktskatter justeras årligen genom en omräkning med utvecklingen av konsumentprisindex (KPI), vilket medför att skattesatserna följer den allmänna prisutvecklingen. Se bilaga 2 för en redogörelse av omräkningen av punktskatter enligt den allmänna prisutvecklingen.

Beräkningskonventionerna för punktskatter tar hänsyn till om den punktskattebelagda produkten används av hushåll eller företag. Om produkten inhandlas av hushåll, tillkommer både en mervärdeskatteffekt (redan under ikraftträdandeåret) och en KPI-effekt (med ett års fördröjning genom att den allmänna prisnivån påverkas). För punktskatter i detta kapitel antas att om produkten används av företag påverkas företagets vinster.

Beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringar i skatteregler. För åtgärder som i första hand inte har fiskala motiv utan primärt syftar till att påverka beteenden

kan det finnas större skäl att frångå dessa statiska beräkningar. De beräknade offentligfinansiella effekterna av förändringar i punktskatterna på alkohol, tobak, kemikalier i viss elektronik och plastbärkassar är sådana exempel.

8.1 Alkoholskatt

Skatterättsliga regler

Punktskatten på öl och etylalkohol (spritdrycker) är i huvudsak proportionell mot deras alkoholstyrka. För övriga alkoholdrycker påverkar alkoholstyrkan beskattningen utifrån intervall snarare än genom en direkt proportionalitet. Skattesatserna anges i lagen (1994:1564) om alkoholskatt och de har varit oförändrade sedan 2017. De enskilda skattesatserna visas i tabell 8.1.

Tabell 8.1 Skattesatser för alkoholdrycker 2017–2021

År	2017-2021
Etylalkohol (spritdrycker), kr per liter ren alkohol	516,99
Vin och andra jästa drycker, kr per liter	
Över 1,2 men högst 2,25 volymprocent	0,00
Över 2,25 men högst 4,5 volymprocent	9,19
Över 4,5 men högst 7,0 volymprocent	13,58
Över 7,0 men högst 8,5 volymprocent	18,69
Över 8,5 men högst 15,0 volymprocent	26,18
Över 15,0 men högst 18,0 volymprocent (endast vin)	54,79
Mellanklassprodukter, kr per liter	
Över 1,2 men högst 15,0 volymprocent	32,99
Över 15,0 men högst 22,0 volymprocent	54,79
Öl, kr per volymprocent och liter	
Över 0,5 men högst 2,8 volymprocent	0,00
Över 2,8 volymprocent	2,02

Statistik

I tabell 8.2 redovisas statens intäkter från alkoholskatten samt Systembolagets och restaurangernas försäljning av alkoholdrycker. Intäkterna från punktskatter på alkoholhaltiga drycker beräknas för

2021 uppgå till 15,32 miljarder kronor vilket utgör 11 procent av de totala punktskatteintäkterna.

Tabell 8.2 Intäkter från alkoholskatt och förbrukade kvantiteter 2017–2021

År	2017	2018	2019	2020*	2021*
Intäkter (Mdkr, löpande priser)					
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	4,33	4,47	4,53	4,53	4,53
Vin och andra jästa drycker	5,85	5,96	6,00	6,12	6,24
Mellanklassprodukter	0,14	0,15	0,15	0,15	0,15
Öl	4,12	4,34	4,31	4,36	4,40
Summa intäkter	14,43	14,92	14,99	15,15	15,32
Förbrukad kvantitet (Tusen liter)					
Etylalkohol ¹⁾ (spritdrycker)	20 702	21 313	21 904	21 904	21 904
Vin och andra jästa drycker	236 912	244 110	244 603	249 495	254 485
Mellanklassprodukter	3 428	3 678	3 690	3 690	3 690
Öl	424 464	444 439	444 929	449 378	453 872

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

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

Källa: Finansdepartementet

Beräkningskonventioner

Alkoholskatt antas vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten enbart beröra hushållens ekonomi. Vid beräkningen av skattesatsförändringar för punktskatterna på alkohol antas att den totala konsumtionen i ekonomin är oförändrad för de år den offentligfinansiella effekten beräknas⁷⁸. Det antas även att en skattesatsförändring för en viss alkoholvara inte ger upphov till någon förändring av konsumtionen av andra alkoholvaror. Förändringen antas även få fullt genomslag på de inhemska konsumentpriserna.

Vidare tas hänsyn till att den totala konsumtionen av alkoholvaror består av både registrerad konsumtion (Systembolagets samt restaurangernas försäljning) och oregistrerad konsumtion (som resandeinförsel eller smuggling). Även om den totala konsumtionen av alkoholhaltiga drycker antas förbli oförändrad (som beskrevs ovan) antas proportionerna mellan registrerad och oregistrerad konsumtion förändras. Den inhemska registrerade konsumtionen

⁷⁸ 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 kapitel 1.

påverkas genom substitution från registrerad till oregistrerad konsumtion av alkoholvaran, vilket beaktas vid beräkning av den offentligfinansiella effekten av förändrade alkoholskatter.

Hur mycket den registrerade konsumtionen förändras till följd av förändrade priser i Sverige, beror på priselasticiteten för alkoholhaltiga drycker. I dessa beräkningskonventioner används en elasticitet på 0,5 för alla alkoholdrycker utom för sprit. Det innebär att 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 total konsumtion innebär då att den oregistrerade konsumtionen ökar i motsvarande utsträckning. Konsumtionen av spritdrycker bedöms vara mer priskänslig än övriga alkoholprodukter och i dessa beräkningskonventioner används en elasticitet på 0,7. Elasticiteternas storlek är en sammanvägd bedömning utifrån olika studier och analyser om priselasticiteten på alkohol.⁷⁹

Exempel 8.1 redovisar den offentligfinansiella effekten av en skatteförändring på öl samt hur konsumtionen av öl antas påverkas.

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 mervärdesskatt för en burk öl, 50 cl, med en alkoholhalt på 5,3 volymprocent. Detta under antagandet om att det typiska priset på öl, exklusive skatter, per liter ren alkohol är 308 kr, vilket ungefär motsvarar vad som gäller för en vanlig halvlitersburk öl med en alkoholhalt på 5,3 volymprocent. Efter skattehöjningen är det mer lönsamt att substituera inhemskt registrerad konsumtion av alkohol mot oregistrerad konsumtion. Den totala konsumtionen antas vara konstant. En höjning av punktskatten på öl med 5 procent innebär en höjning av priset på öl med omkring 2 procent.⁸⁰ Under antagandet att en inhemsk prishöjning med 1 procent minskar den inhemskt registrerade

⁷⁹ Se exempelvis SOU 2004:86, Alkoholinförselutredningen, Vart går gränsen. SOU 2005:25, Gränslös utmaning – alkoholpolitik i en ny tid, bilaga 6. Asplund M, Friberg R och Wilander F (2007), Demand and distance: Evidence on cross-border shopping, *Journal of Public Economics*, 91 (1-2), s. 141-157. Nelson Jon P. (2013), Meta-analysis of alcohol price and income elasticities - with corrections for publication bias, *Health economics review*, 3(1), 17.

⁸⁰ Detta beror på att omkring 32 procent av priset på ölburken i exemplet utgörs av punktskatt. Förutom punktskatt betalas även mervärdesskatt, och vid en punktskattehöjning blir mervärdesskatteintäkterna högre. Priset på ölburken i exemplet stiger med: $0,05 \text{ (punktskattehöjning)} * 1,25 \text{ (moms)} * 0,32 \text{ (punktskattens andel av priset innan höjning)} = 0,02$.

konsumtionen med 0,5 procent, innebär en prisökning på 2 procent att konsumtionen av inhemsk öl minskar från 24 055 tusen liter ren alkohol till 23 817 tusen liter ren alkohol.

Punktskatten på öl höjs i detta exempel från 202 till 212 kr per liter ren alkohol. Den konsumerade kvantiteten före höjningen utgörs av en prognos för 2021. Avrundning förekommer i räkneexemplet varför beloppen inte alltid summerar.

Förändring i punktskatteintäkter

(+) Högre punktskatteintäkter:

Konsumtion i tusen liter ren alkohol * punktskatte-
höjning

$$23\,817 * (212 - 202) = 0,238 \text{ mdkr}$$

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

Ökad införsel * skattesats före höjning

$$(24\,055 - 23\,817) * 202 = 0,048 \text{ mdkr}$$

Förändring i mervärdesskatteintäkter

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

Konsumtion i miljoner liter ren alkohol * högre
mervärdesskatt

$$23\,817 * ((212 - 202) * 0,25) = 0,060 \text{ mdkr}$$

(-) Lägre mervärdesskatteintäkter på grund av substitution mellan registrerad och oregistrerad konsumtion:

Ökad införsel * förlorad mervärdesskatt

$$(24\,055 - 23\,817) * ((308 + 202) * 0,25) = 0,030 \text{ mdkr}$$

Sammanlagd effekt

(=) Sammanlagt erhålls en bruttoeffekt på

$$0,238 - 0,048 = 0,190 \text{ mdkr}$$

$$\text{och en nettoeffekt på } 0,238 - 0,048 + 0,060 - 0,030 = 0,219 \text{ mdkr år 2021.}$$

I tabell 8.3 redovisas effekterna för den konsoliderade offentliga sektorn och dess delar. 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

Bruttoeffekt	0,19			
Nettoeffekter, år	2021	2022	2023	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	0,22	0,20	0,20	0,20
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	0,19	0,19	0,19	0,19
Mervärdesskatt	0,03	0,03	0,03	0,03
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,22</i>	<i>0,21</i>	<i>0,21</i>	<i>0,21</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>	<i>-0,02</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	0,22	0,20	0,20	0,20

Anm.: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid. Nollorna i kolumnen för 2021 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 även i stor utsträckning 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.

8.2 Tobaksskatt

Skatterättsliga regler

Punktskatten på cigaretter består av en styckeskatt och en värderelaterad 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 och omräknas för att beakta KPI-utvecklingen, se vidare bilaga 2.

I tabell 8.4 anges skattesatserna på tobak för åren 2017-2021. Tobaksskattesatserna för 2021 kommer att framgå i en förordning som regeringen utfärdar i november 2020. I tabell 8.4 har skattesatserna för 2021 ändå räknats om, vilket gjorts med samma KPI-utfall som kommer att användas vid fastställandet i november. Styckesskatten på cigaretter uppgår då 2021 till 1,62 kronor. Därutöver tas punktskatt ut via den värderelaterade skatten om 1 procent av detaljhandelspriset. Den totala punktskatten på ett paket innehållande 20 cigaretter blir då 33,04 kronor.⁸¹ Cigarrer och cigariller beskattas 2021 med 1,42 kronor per styck, röktobak med 1 971 kronor per kg och tuggtobak med 510 kronor per kg. Snus beskattas 2021 med 462 kronor per kg.

Den 1 juli 2018 infördes punktskatt på vätskor till elektroniska cigaretter (e-vätskor) och vissa andra nikotinhaltiga produkter. Denna punktskatt regleras i en särskild lag, lagen om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter (2018:696) och följer således inte lagen om tobaksskatt (1994:1563). Skattesatserna för dessa produkter omräknas inte för att beakta KPI-utvecklingen.

Från och med 1 januari 2021 föreslås vissa förändringar av hur e-vätskor med högt nikotininnehåll beskattas. E-vätskor med en koncentration nikotin mellan 15 och 20 milligram per milliliter vätska (*högkoncentrerade e-vätskor*) föreslås beskattas med 4 000 kronor per liter vätska. Liksom för övriga e-vätskor sker ingen årlig omräkning av skattesatsen utifrån KPI-utvecklingen.

Det föreslås även att en skatt införs på sådan tobak som idag inte beskattas, benämnd *övrig tobak*. Skattesatsen föreslås vara samma som för röktobak och uppgå till 1 971 kronor per kilogram och i likhet med övriga tobaksslag omräknas för att beakta KPI-utvecklingen. Skatten föreslås träda ikraft 1 juli 2021.

⁸¹ Beräknat på ett paket innehållande 20 cigaretter som 2021 kostar 64 kr.

Tabell 8.4 Skattesatser tobak 2017–2021

År	2017	2018	2019	2020	2021*
Cigaretter, styckskatt, kr/styck	1,52	1,54	1,58	1,60	1,62
Cigaretter, värderelaterad skatt, %	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Cigariller och cigarrer, kr/styck	1,34	1,36	1,39	1,41	1,42
Röktobak, kr/kg	1 852	1 884	1 922	1 957	1 971
Snus, kr/kg	435	442	451	459	462
Tuggtobak, kr/kg	479	487	497	506	510
Övrig tobak	-	-	-	-	1 971 ¹
Höggkoncentrerade e-vätskor, kr/liter	-	-	-	-	4 000 ²
Övriga e-vätskor, kr/liter	-	2 000	2 000	2 000	2 000
Andra nikotinhaltiga produkter, kr/kg	-	200	200	200	200

Anm.: En * markerar att indexerade skattesatser för 2021 inkluderas. Slutliga skattesatser kommer framgå i den förordning som regeringen utfärdar senast i november 2020.

1) Fr.o.m. 1/7 2021.

2) Fr.o.m. 1/1 2021.

Statistik

I tabell 8.5 presenteras skatteintäkter och förbrukad beskattad kvantitet av tobak uppdelad på olika produktslag för 2017–2019, samt prognoser för 2020–2021. Tobaksskatteintäkterna beräknas 2021 uppgå till 12,62 miljarder kronor vilket utgör 9 procent av de totala punktskatteintäkterna.

Tabell 8.5 Intäkter från tobaksskatt och förbrukade kvantiteter 2017–2021

År	2017 ¹	2018 ¹	2019 ¹	2020*	2021*
Intäkter, mdkr					
Cigaretter	8,35	8,62	8,62	8,73	8,70
Cigararer/cigariller	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06
Röktobak	0,21	0,17	0,23	0,22	0,20
Snus	2,86	3,04	3,45	3,55	3,57
Tuggtobak	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01
Vissa nikotinhaltiga produkter ^{3, 4}	-	0,00	0,08	0,04	0,08
Summa intäkter²	11,87	12,37	11,89	12,60	12,62
Förbrukad kvantitet					
Cigaretter, <i>miljoner styck</i>	5 394	5 492	5 348	5 295	5 242
Cigararer/cigariller, <i>miljoner styck</i>	43	43	42	41	41
Röktobak, <i>tusen kg</i>	115	92	120	109	99
Snus, <i>tusen kg</i>	6 565	6 868	7 648	7 648	7 648
Tuggtobak, <i>tusen kg</i>	7	12	10	10	10

Anm.: En * markerar att uppgiften är en prognos. För intäkterna 2021 tas även hänsyn till KPI-indexeringen för 2021.

1) Intäkterna för de enskilda tobaksslagen bygger på prognossiffror medan de summerade intäkterna är utfallssiffror. De enskilda posterna summerar därför inte till de summerade intäkterna.

2) Från och med 1/7 2021 ingår "Övrig tobak" i de totala prognostiserade skatteintäkterna.

3) I "Vissa nikotinhaltiga produkter" ingår "Övriga e-vätskor" och "Andra nikotinhaltiga produkter". Från och med 1/1 2021 ingår även "Höghkoncentrerade e-vätskor" i de prognostiserade skatteintäkterna för "Vissa nikotinhaltiga produkter".

4) Volymstatistik för dessa produkter är ej tillgänglig, varför endast intäkter redovisas i tabellen.

Källa: ESV, SKV samt egna beräkningar.

Beräkningskonventioner

De offentligfinansiella effekterna av en förändring av skatter på cigaretter, snus och röktobak beräknas på liknande sätt som en förändring av alkoholskattesatsen. Tobaksskatterna antas enbart beröra hushållens ekonomi. Den totala konsumtionen antas förbli oförändrad, men prishöjningar medför substitution mellan registrerade och oregistrerade varor.

Priselasticiteten för cigaretter i industrialiserade länder har skattats i ett flertal studier.⁸² I beräkningskonventionerna har en sammanvägd bedömning gjorts utifrån de studier och analyser som tagits fram gällande priselasticiteten på cigaretter och röktobak. Den

⁸² Se exempelvis Chaloupka F. och Warner K. E. (2000), "The Economics of Smoking", Handbook of Health Economics, s. 1539–1627, samt Nguyen L., Rosenqvist G. och Pekurinen M. (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.

priselasticitet som används är 0,2. Det innebär att konsumtionen av registrerade cigaretter och röktnobak minskar med 0,2 procent till följd av ökad substitution vid en prishöjning på cigaretter med 1 procent.

Utifrån de olika studierna och analyserna bedöms konsumtionen av snus vara mindre priskänslig och den sammanvägda bedömningen i beräkningskonventionerna är en priselasticitet på 0,1. För cigarrer och tuggtobak antas ingen substitution mellan registrerade och oregistrerade varor vid en prisförändring.

8.3 Kemikalieskatt

Skatterättsliga regler

Enlig Lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik är samtliga varor inom bestämda kategorier skattepliktiga, men det finns möjligheter till avdrag. Skatten trädde i kraft den 1 april 2017. Från och med den 1 oktober 2020 beskattas även varor som säljs från en utländsk säljare direkt till en svensk konsument. Vilka varor som omfattas av skatten bestäms av tulltaxans indelning i KN-nummer⁸³. Beskattning sker utifrån varans vikt och för 2021 beräknas skattebeloppen bli 11 kronor per kilogram för vitvaror och 164 kronor per kilogram för övrig elektronik. Maximalt skattebelopp beräknas bli 451 kronor per vara 2021. Skattebeloppen kommer slutgiltigt att beslutas i en förordning som regeringen utfärdar senast i november 2020 och inkluderar omräkningen enligt KPI-utvecklingen. I tabell 8.6 anges skattebeloppen för kemikalier i viss elektronik för åren 2017-2021. 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. Skatten omräknas årligen för att beakta KPI-utvecklingen, se vidare bilaga 2. För de KPI-omräknade skattebeloppen för 2021, se tabell 8.6.

⁸³ KN står för "Kombinerade Nomenklaturen" och är ett EU-gemensamt system för att dela in varor i olika grupper.

Tabell 8.6 Skattesatser för kemikalier i viss elektronik 2017–2021

År	Enhet	2017	2018	2019 ¹	2020	2021*
Vitvaror	kr/kg	8	8	8	11	11
Övrig elektronik	kr/kg	120	120	122	163	164
Maximalt skattebelopp	kr/vara	320	320	327	448	451

Anm.: En * markerar att för 2021 anges de indexomräknade skattesatserna som följer av lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik.

1) Skattesatserna gäller under perioden den 1 januari 2019 t.o.m. den 31 juli 2019. Fr.o.m. den 1 augusti 2019 t.o.m. den 31 december 2019 uppgår skattesatsen för vitvaror till 11 kr/kg, skattesatsen för övrig elektronik till 160 kr/kg och det maximala skattebeloppet till 440 kr/vara.

Statistik

I tabell 8.7 redovisas skatteintäkterna för kemikalieskatten för 2017–2019 samt prognoser för 2020–2021.

Tabell 8.7 Intäkter från skatt på kemikalier i viss elektronik 2017–2021

Miljarder kronor

År	2017	2018	2019	2020*	2021*
Vitvaror					
Bruttointäkt	0,31	0,64	0,75	0,92	0,93
Avdrag 50%	0,04	0,10	0,17	0,21	0,21
Avdrag 90%	0,00	0,01	0,02	0,02	0,02
Intäkt efter avdrag	0,27	0,53	0,56	0,69	0,70
Övrig elektronik					
Bruttointäkt	0,76	1,49	1,76	2,15	2,19
Avdrag 50%	0,21	0,43	0,52	0,64	0,65
Avdrag 90%	0,09	0,21	0,33	0,40	0,41
Intäkt efter avdrag	0,46	0,85	0,91	1,11	1,13
Total intäkt efter avdrag	0,73	1,38	1,47	1,80	1,83

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

Källa: Skatteverket samt egna beräkningar.

Beräkningskonventioner

Skatt på kemikalier i viss elektronik påverkar både hushållens och företagens ekonomi. För den del av försäljningen som berör hushållen tillkommer en mervärdesskatteeffekt (redan första året) och en KPI-effekt (med ett års fördröjning), se vidare avsnitt 2.1. Den del av försäljningen som berör företagen, antas enbart övervältras på företagens vinster vilket ger upphov till en

bolagsskatteeffekt. Nettoeffekten beräknas då för företagen som bruttoskatteförändringen multiplicerad med (1-bolagsskattesatsen). För att beräkna den offentligfinansiella effekten av ändrad skatt på kemikalier i elektronik behövs uppgifter om försäljningsstatistik för de varugrupper som omfattas samt uppgifter om hur stor andel av varorna som säljs till företag respektive privatpersoner. 80 procent av alla vitvaror och ca 60 procent av övrig elektronik antas säljas till privatpersoner. För mer detaljerad information om dessa antaganden, se Betänkandet Kemikalieskatt Skatt på vissa konsumentvaror som innehåller kemikalier (SOU 2015:30).

8.4 Andra punktskatter

Skatterättsliga regler

Punktskatt tas även ut på licenspliktig spelverksamhet, på vissa annonser och viss reklam samt på gruppliv- och trafikförsäkringar. Nedan redogörs kortfattat för de regler som gäller för dessa punktskatter.

Licenspliktigt spel beskattas enligt lagen (2018:1139) om skatt på spel. Punktskatt tas enligt denna lag ut med 18 procent av behållningen, dvs. skillnaden mellan de sammanlagda insatserna och de sammanlagda utbetalningarna. Behållningen från spel för allmännyttiga ändamål beskattas inte.

Reklamskatt ska betalas för annonser och reklam enligt vad som bestäms i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam. Skattesatsen är 6,9 procent av beskattningsvärdet. Med beskattningsvärdet avses det avtalade priset för annonsen eller för reklamen.

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 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.

Skatt tas även ut på trafikförsäkringspremier samt på trafikförsäkringsavgifter i enlighet med lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m. Syftet med skatten är att tydligare koppla skaderisken till samhällets kostnad av att färdas i trafiken. Skatten tas ut med 32 procent av intjänade premier och med 22 procent av mottagna trafikförsäkringsavgifter.

Statistik

I tabell 8.8 redovisas statens intäkter från beskattningen av spel, reklamskatten, samt från premieskatterna på gruppliv- respektive trafikförsäkringar. Intäkterna från dessa punktskatter bedöms för 2021 sammantaget uppgå till ca 7,4 miljarder kronor, vilket motsvarar 5 procent av de totala intäkterna från punktskatter.

Tabell 8.8 Intäkter från andra punktskatter 2017–2021

Miljarder kronor, löpande priser

År	2017	2018	2019	2020*	2021*
Tidigare spelskatter (lotteriskatt m.m.) ¹⁾	1,48	1,47	0,00	-	-
Skatt på spel	-	-	3,80	3,63	3,84
Skatt på annonser och reklam	0,17	0,15	0,15	0,13	0,14
Premieskatt för grupplivförsäkring	0,46	0,57	0,60	0,59	0,59
Skatt på trafikförsäkringspremier	2,89	2,89	2,83	2,84	2,87
Summa intäkter	5,01	5,06	7,38	7,19	7,43

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

¹⁾ Lagen (1991:1482) om lotteriskatt, lagen (1972:820) om skatt på spel samt lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m. upphävdes den 1 januari 2019.

Beräkningskonventioner

Vid förändrad spelskatt och reklamskatt antas att företagens vinster påverkas. Nettoeffekten av en förändrad punktskatt inkluderar därmed även den motverkande indirekta effekten som uppkommer via bolagsskatten.

Det statligt ägda bolaget AB Svenska spel är en av aktörerna på spelmarknaden. Om skatten på spel förändras förväntas utdelningen

från Svenska spel, det s.k. inlevererade överskottet, påverkas i motsvarande utsträckning. För den del av en regeländring som påverkar Svenska spels resultat bedöms därför nettoeffekten vara noll.

Förändringar av skatten på trafikförsäkringspremier som berör hushållen antas inte medföra några indirekta effekter i form av KPI-effekter. Det utgår heller inte någon mervärdesskatt på skatten på trafikförsäkringspremier. Således sammanfaller bruttoeffekten med nettoeffekten för den del av skatteförändringen som berör hushållen.

9 Skatt på konsumtion – 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. Beräkningskonventionerna för mervärdesskatten antar 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.

Mervärdesskatt tas ut på privat och offentlig konsumtion av varor och tjänster i samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Det är det mervärde som har tillförts varan respektive tjänsten i varje led som beskattas. I praktiken 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 betalas mellanskillnaden in till staten. Är i stället den ingående mervärdesskatten större än den utgående får företagen tillbaka mellanskillnaden från staten. Genom denna konstruktion undviker man dubbelbeskattning av det mervärde som skapats i föregående led.

År 2021 beräknas mervärdesskatteintäkterna uppgå till ca 470 miljarder kronor (varav motsvarande ca 17 procent beräknas gå tillbaka till kommunsektorn via systemet för mervärdesskatte-kompensation, se avsnitt 9.2, och motsvarande 8 procent beräknas gå tillbaka till statliga myndigheter som kompensation för mervärdesskatt i enlighet med förordning (2002:811) om myndigheters rätt till kompensation för mervärdesskatt). Mervärdesskatteintäkterna utgör ca 22 procent av den offentliga sektorns skatteintäkter och ca 44 procent av statens skatteintäkter.

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 mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) finns regler om mervärdesbeskattning som alla medlemsstater i EU måste följa. Varje medlemsstat måste ha en normalnivå för mervärdesskatt (normalskattesats). Medlemsstaterna får själva bestämma nivån på normalskattesatsen men den får inte understiga 15 procent. Reglerna säger också att högst två mervärdesskattesatser som är lägre än normalskattesatsen (reducerad skattesats) är tillåtna. En reducerad skattesats får inte understiga 5 procent. Av direktivet framgår 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, förevisning av naturreservat, nationalparker och liknande områden, 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. De kvalificerat undantagna varorna och tjänsterna är receptbelagda läkemedel, flygbensin och flygfotogen, guld som levereras till Sveriges riksbank samt sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet.

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 34 procent av hushållens konsumtion utgörs av utgifter för varor och tjänster som är undantagna från skatteplikt. År 2021 förväntas hushållens utgifter för dessa typer av konsumtionsvaror och tjänster att uppgå till ca 725 miljarder kronor.

Normalt sett är det den som säljer varor och tjänster som tar ut mervärdesskatt och redovisar den till staten. I vissa fall gäller dock så kallad omvänd skattskyldighet, där det i stället är köparen som redovisar mervärdesskatt. Vid handel inom Sverige gäller omvänd skattskyldighet, t.ex. vid omsättning av de flesta byggtjänster till företag inom byggsektorn, vid omsättning av avfall och skrot av vissa metaller och vid omsättning av utsläppsrätter för växthusgaser. I budgetpropositionen för 2021 föreslås att omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt införs mellan beskattningsbara personer vid omsättning av mobiltelefoner, integrerade kretsanordningar, spelkonsoler, pektdatorer och bärbara datorer från och med den 1 april 2021. Anledningen till förslaget är att Skatteverket har identifierat nya former av omfattande bedrägerier med mervärdesskatt. Det rör sig om konstruerade transaktioner för att få pengar utbetalda av staten.

Vid vilken tidpunkt mervärdesskatten ska redovisas (betalas in till staten) beror på företagens omsättning. Redovisningsperioden är en kalendermånad om beskattningsunderlaget⁸⁴ beräknas överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Redovisningsperioden är i normalfallet tre månader (kalenderkvartal) om beskattningsunderlaget beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor och ett beskattningsår om beskattningsunderlaget beräknas uppgå till högst 1 miljon kronor. Företag kan begära kortare, men inte längre redovisningsperiod. Skatteverket kan om det finns särskilda skäl besluta om kortare redovisningsperiod, utan att den skattskyldige begär det.

⁸⁴ I beskattningsunderlaget ingår inte unionsinterna förvärv och import.

Statistik

I tabell 9.1 visas skattebaserna för mervärdesskatt fördelade på respektive skattesats. De baser som redovisas är de som är relevanta vid beräkning av offentligfinansiella effekter. I dem 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". Kommunernas konsumtion ingår inte i basen, eftersom kommuner kompenseras för den ingående mervärdesskatt som de inte har avdragsrätt för. Det är till stor del kommunsektorns konsumtion som utgör skillnaden mellan basberäkningen för 2021 i tabell 9.1 och de beräknade mervärdesskatteintäkterna på 470 miljarder kronor, som presenterades i inledningen av detta kapitel.

För beräkningen av den offentligfinansiella effekten av mervärdesskatteförändringar används generellt prognosen för privat konsumtion. Då de prognosticerade baserna bestäms beaktas också varor och tjänster som förbrukas eller investeras i företag utan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Vid mervärdesskatteförändringar som berör enskilda varor eller tjänster används för beräkningarna ibland också data från nationalräkenskaperna och omsättningsstatistik från branschorganisationer eller liknande uppgifter, liksom forskningsstudier.

Tabell 9.1 Baser för mervärdesskatt 2017–2021⁸⁵

Miljarder kronor, löpande priser

Mervärdesskattesatser	2017	2018	2019	2020*	2021*
25 %	1 275	1 297	1 319	1 259	1 314
12 %	338	353	366	358	376
6 %	90	94	96	88	96
0 % ¹⁾	12	13	13	14	15

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. WAR-sammanställningen (Weighted Average Rate). Denna fördelning grundar sig på data från 2016 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.

⁸⁵ Till följd av en uppdaterad basberäkning har baser i denna tabell justerats något, främst för de två sista raderna (6 % och 0 %). Justeringen påverkar även baserna bakåt i tiden.

Beräkningskonventioner

Vid beräkningar av de offentligfinansiella effekterna av en förändrad mervärdesskattesats bortses generellt från eventuella beteendeffekter som påverkar efterfrågade och utbudna kvantiteter av varor och tjänster (se kapitel 1). De beaktas däremot i de långsiktiga offentligfinansiella effektberäkningarna (se avsnitt 9.3).

I beräkningar av de offentligfinansiella effekterna antas även att priset före skatt är givet. En höjning av en mervärdesskattesats resulterar således i högre pris för varan och därmed ökade skatteintäkter.

I beräkningarna tas även hänsyn till att de faktiska mervärdesskatteintäkterna på grund av t.ex. skatteundandragande och uppbördsförluster är ca 2 procent lägre än vad de skulle ha varit i frånvaro av detta. Om alla varor och tjänster inom skattesatsens område omfattas av en skatteändring beaktas detta genom att mervärdesskattebasen minskas med 2 procent. Om endast enstaka varor eller tjänster omfattas beaktas det dock inte, då kunskapen om storleken på skatteundandragande för enskilda varor och tjänster är begränsad. Finns det däremot misstanke om att en skattebas innehåller en stor andel svart försäljning bör skatteundandragandets storlek beaktas. Detsamma gäller i de fall skatteundandragandet kan antas vara noll.

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 delar av skattesystemet och de offentliga utgifterna är knutna till prisnivån genom KPI. För en given storlek på bruttoeffekten beräknas KPI-effekten på ett enhetligt sätt. I avsnitt 2.1.3 ges en detaljerad beskrivning av de indirekta effekter som följer på förändringar av KPI.

Exempel 9.1 med efterföljande tabell 9.2 visar hur den offentligfinansiella effekten av höjd mervärdesskattesats på livsmedel beräknas och redovisas.

Exempel 9.1 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. Skattebasen utgörs av hushållens konsumtion av livsmedel, inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2 och beräknas 2021 uppgå till 259 mdkr exklusive mervärdesskatt.

Bruttoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorns finansiella sparande blir 2,54 mdkr ($0,01 \cdot 259 \cdot 0,98$), när hänsyn tas till skatteundandragande på 2 procent. Det första året uppkommer inga indirekta effekter, varför nettoeffekten sammanfaller med bruttoeffekten.

Skattesatshöjningen förväntas höja livsmedelspriserna, vilket påverkar KPI och i sin tur bl.a. basbelopp och inkomstskatteskalar för år 2022 (se avsnitt 2.1.3). Med hjälp av tabell 2.2 kan KPI-effekten i detta fall beräknas som bruttoeffekten multiplicerat med den procentuella KPI-effekten. Tabell 9.2 visar de offentligfinansiella effekterna för olika år samt hur de fördelar sig mellan kommunsektorn, ålderspensionssystemet och staten. Nettoeffekten för 2022 och framåt beräknas till 2,23 mdkr.

Tabell 9.2 Höjd mervärdesskatt på livsmedel (inklusive alkoholfria drycker samt öl klass 1 och 2) med en procentenhet

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt				2,54
Nettoeffekter, År	2021	2022	2023	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	0,00	-0,07	-0,07	-0,07
<i>Summa kostnader</i>	0,00	0,07	0,07	0,07
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	2,54	2,22	2,22	2,22
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,23	-0,23	-0,23
Skatt på konsumtion och insatsvaror				
Energi- och koldioxidskatt, tobaksskatt	0,00	0,10	0,10	0,10
Mervärdesskatt	2,54	2,54	2,54	2,54
<i>Summa intäkter</i>	2,54	2,41	2,41	2,41
<i>Summa kostnader</i>	0,00	-0,19	-0,19	-0,19
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	2,54	2,23	2,23	2,23

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

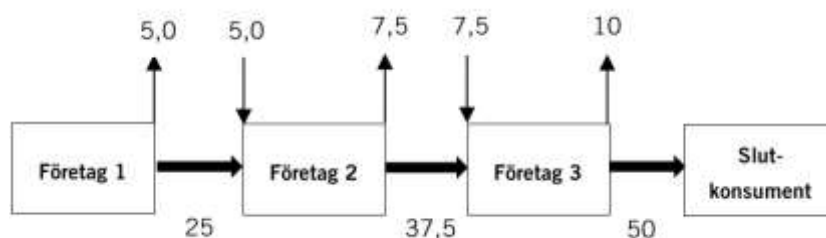
9.1 Breddad skattebas för mervärdesskatt

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.

Diagram 9.1 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 Diagram 9.1 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.

Diagram 9.1 In- och utgående mervärdesskatt i en försäljningskedja utan undantag från mervärdesskatt, kr



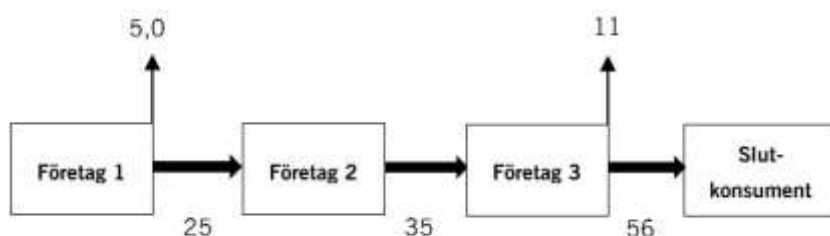
Nedan redogörs för hur mervärdesskatteinbetalningarna till staten påverkas när basen för mervärdesskatt breddas genom att ett tidigare undantaget område, där företagen framförallt säljer till andra företag, blir mervärdesskattepliktigt. Därefter redogörs för hur mervärdesskatteinbetalningarna till staten 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

Diagram 9.2 nedan skiljer sig från diagram 9.1 ovan genom att företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. I jämförelse med försäljningskedjan i exemplet redovisat i Diagram 9.1, 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 Diagram 9.1). Slutkonsumenten i Diagram 9.2 nedan möter ett pris på 56 kronor. Utan undantag hade slutkonsumenten i stället mött ett pris på 50 kronor (se Diagram 9.1).

Sammantaget medför försäljningskedjan i Diagram 9.2 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 Diagram 9.1). Mervärdesskatteplikt för företag 2 som framförallt säljer till andra företag leder därmed till minskade mervärdesskatteintäkter för staten.

Diagram 9.2 Mervärdesskatteinbetalningar i en försäljningskedja där företag 2 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, kr

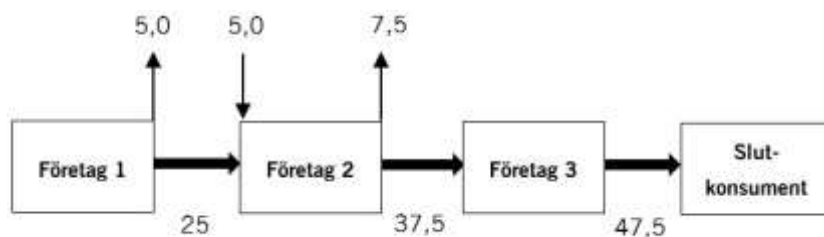


Mervärdesskatteplikt för ett företag som i huvudsak säljer till slutkonsumenter

Diagram 9.3 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 Diagram 9.1 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 Diagram 9.3 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 Diagram 9.1). Mervärdesskatteplikt av företag 3 som framförallt säljer till slutkonsumenter ökar därmed mervärdesskatteintäkterna till staten. Diagram 9.1–Diagram 9.3 beaktar inte andra avdrag bolagen eventuellt gör vid inköp för att skapa mervärdet, utan speglar snarare en förenklad verklighet.

Diagram 9.3 Mervärdesskatteinbetalningar i en försäljningskedja där företag 3 bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, kr



Exempel 9.2 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 mervärdesskatt 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 9.2 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 mervärdesskattbeläggs 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 förenklingsskäl 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 ($16 / 0,20$), där 0,20 inom parentes

utgör andelen mervärdesskatt vid 25 procent mervärdesskatt. Alternativt kan kostnaden beräknas till 64 mdkr exklusive mervärdesskatt ($16/0,25$), där 0,25 inom parentes utgör 25 procent mervärdesskatt. Mervärdet beräknas som omsättningen före mervärdesskattebeläggning minus kostnader för insatsvaror, vilket beräknas till 20 mdkr ($100-80$). Med antagande om oförändrad vinstmarginal uppgår omsättningen exklusive såväl ingående som utgående mervärdesskatt till 84 mdkr ($100-16=64+20$). Den offentligfinansiella bruttoeffekten motsvaras av den utgående mervärdesskatten minus den ingående mervärdesskatten, dvs. $(84*0,25)-16=5$.

Beräkningen av nettoeffekten i tabell 9.3 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 4,37 mdkr, medan den varaktiga effekten för offentlig sektor uppgår till 4,40 mdkr.

Tabell 9.3 Breddad skattebas för mervärdesskatt

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt	5,00			
Nettoeffekter, År	2021	2022	2023	Varaktig
A. Kommunsektorn	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Summa intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,15</i>	<i>-0,15</i>	<i>-0,15</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,15</i>	<i>0,15</i>	<i>0,15</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	4,37	4,37	4,37
Direkt skatt på arbete	0,00	-0,45	-0,45	-0,45
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>4,74</i>	<i>4,74</i>	<i>4,74</i>
<i>Summa kostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>-0,37</i>	<i>-0,37</i>	<i>-0,37</i>
Offentligfinansiell effekt (A+B+C)	5,00	4,40	4,40	4,40

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

9.2 Kommunsektorn

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

Inom kommunsektorn (kommuner och regioner)⁸⁶ bedrivs såväl skattepliktig som icke skattepliktig verksamhet. För kommunsektorns icke skattepliktiga verksamhet gäller ett särskilt system som regleras i lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

Detta särskilda ersättningssystem kompenserar kommunsektorn för 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 regioner får

⁸⁶ Inklusive kommunalförbund och samordningsförbund.

kompensation för den ingående mervärdesskatt de inte har avdragsrätt för, dvs. ingående skatt hänförlig till den icke skattepliktiga verksamheten. De får också kompensation vid upphandling av en verksamhet från en privat utförare som bedriver icke skattepliktig verksamhet. Den ingående mervärdesskatten som inte får dras av hos den privata utföraren blir en s.k. dold mervärdesskatt som övervältras i upphandlingskostnaden. Kommuner och regioner ersätts för den s.k. dolda mervärdesskatten genom en schablonersättning vid upphandlingen.

Finansieringen av systemet sker över statsbudgeten, genom att den del av statens mervärdesskatteintäkter som är hänförlig till kommunsektorns icke skattepliktiga verksamhet återförs till kommunerna. Syftet är dock inte att staten ska stå för kostnaderna. Därför sänktes det generella bidraget till kommunerna 2003, när detta system ersatte ett äldre i vilket kompensationen finansierades via avgifter från kommunerna (för mer information och historik, se SOU:2015:93, s.42).

9.3 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.

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 bör då beaktas i beräkningen av den långsiktiga effekten. Vidare bör hänsyn tas till eventuella sysselsättningseffekter till följd av förändrat arbetsutbud hos dem som konsumerar varan eller tjänsten som erhåller förändrad mervärdesskattesats.

Nedan följer ett exempel från SOU 2011:24 på hur långsiktiga effekter har beräknats för en sänkning av mervärdesskatten på restaurang- och cateringtjänster. 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)⁸⁷.

Sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster antas öka sysselsättningen varaktigt till följd av (1) ökat arbetskraftsutbud och (2) ökad arbetskraftsefterfrågan. Effekt (1) uppkommer till följd av att hemarbetet antas minska och marknadsarbetet ökar (lägre restaurangpriser gör att vi går ut och äter mat i stället för att inhandla råvarorna och laga maten själva, vilket frigör tid för marknadsarbete). Det i sin tur ökar den disponibla inkomsten. Det gör att efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster kan öka utan att konsumtionsutgifter i någon större utsträckning omfördelas från andra varugrupper. Därför antas att statens intäkter från mervärdesskatt inte påverkas nämnvärt på lång sikt samt att inga betydande negativa sysselsättningseffekter kan förväntas uppkomma i andra branscher. Effekt (2) uppkommer när ökad efterfrågan på restaurang- och cateringtjänster leder till ökad efterfrågan på arbetskraft inom denna bransch. Eftersom denna bransch i relativt hög grad sysselsätter människor med svag anknytning till arbetsmarknaden, kan en ökad efterfrågan på denna typ av tjänster leda till ökad sysselsättning även på lång sikt. 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.

⁸⁷ Assarsson, B, 2004, "Consumer Demand and Labour Supply in Sweden." *Bilaga 6 till Mervärdesskattentredningen SOU 2005:57*.

Bilaga 1 Skattebaser och skattesatser

Tabell B.1 Prognoser på skattebaser och skattesatser för inkomståret 2021

Miljarder kronor respektive procent

	Skattebas	Skattesats
År	2021	2021
Direkta skatter		
Direkta skatter på arbete		
Kommunal inkomstskatt (vägd genomsnittlig skatt) ¹⁾	2 426	32,28
Statlig inkomstskatt	254	20,00
Allmän pensionsavgift	1 912	7,00
Skatt på kapital		
Skatt på kapital, hushåll		30,00
Överskott av kapital	283	
Underskott av kapital	77	
Avkastningsskatt pensionskapital	23	
Avkastningsskatt kapitalförsäkringar	10	
Kommunal fastighetsavgift		
Småhus		0,75
Hyreshus		0,30
Skatt på företagsvinster	589	20,60
Indirekta skatter		
Indirekta skatter på arbete		
Arbetsgivaravgifter inklusive allmän löneavgift	1 913	31,42
Egenavgifter inklusive allmän löneavgift	44	28,97
Särskild löneskatt		
Juridiska personer	197	24,26
Fysiska personer	1	24,26
Skatt på konsumtion och insatsvaror		
Mervärdesskatt		
25-procentområdet	1 314	25,00
12-procentområdet	376	12,00
6-procentområdet	96	6,00
0-procentområdet	14	0,00

¹⁾ Skattesatsen avser 2020.

Bilaga 2 Konventioner för omräkning av punktskatter enligt allmän prisutveckling och reala inkomstökningar (indexering)

Flera punktskatter omräknas årligen med förändringen av konsumentprisindex, KPI. Utöver förändringen av KPI omräknas vissa punktskatter även med ett schabloniserat tillägg med två procentenheter för att även ta hänsyn till reala inkomstökningar (utveckling av bruttonationalprodukten, BNP). Vilka punktskatter som omräknas framgår av tabell B.2.

Tabell B.2 Punktskatter som indexeras

Skatt	KPI-omräkning	BNP-omräkning	Indexeras från och med
Tobak	Ja	Nej	1/1 2011 ¹⁾
Energi och koldioxid – bensin och diesel	Ja	Ja ²⁾	1/1 1994 ³⁾
Energi och koldioxid – övriga bränslen	Ja	Nej	1/1 1994
Energi – el	Ja	Nej	1/1 1994
Naturgrus	Ja	Ja	1/1 2019
Avfall – deponi	Ja	Ja	1/1 2019
Avfall - förbränning	Ja	Nej	1/1 2023
Flygresor	Ja	Nej	1/1 2019
Kemikalier	Ja	Nej	1/1 2019

¹⁾ Tillsammans med alkoholskatten indexomräknades tobaksskatten även 1994-1998

²⁾ Regeringen aviserar i budgetpropositionen 2021 att energiskatten på bensin och diesel ska sänkas genom en pausad BNP-omräkning 2021 och 2022

³⁾ KPI-omräkning från och med 1994, BNP-omräkning från och med 2017

Den årliga indexomräkningen påverkar skatteprognosen som ligger till grund för beräkningen av statens inkomster som riksdagen beslutar om för budgetåret. Omräkningen av skattesatser enligt gällande regelverk betraktas dock inte som någon reform, eftersom det inte är fråga om någon regeländring. Någon särskild offentligfinansiell effekt av indexomräkningen redovisas därför inte. Däremot redovisas offentligfinansiella effekter av förslag som rör *ny*

eller *ändrad* indexeringslagstiftning. En jämförelse kan göras med den värderelaterade 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. Indexomräkning av punktskatter utgår också 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 respektive lag – t.ex. lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE), eller i lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) – och 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 indexomräkning använder regeringen s.k. fastställda indextal som beräknas av SCB.⁸⁸

Exempel B.1 Omräkning av punktskatter enligt index 2021

Nedan ges exempel på hur omräkningen och avrundningen görs:

För tobaksskattesatserna skedde den senaste lagändringen 2015. Tobaksskattesatserna för 2020 framgår av förordning. Skattesatserna för 2021 bestäms genom att de i LTS angivna skattebeloppen omräknas med förhållandet mellan KPI i juni 2014 och KPI i juni 2020. Beräkningen utgår alltså från 2015 års skattesatser. När det gäller cigaretter ska omräkningen endast avse styckeskatten. Index har mellan juni 2014 och juni 2020 ökat med 7,04 % ($336,84/314,70-1$, uttryckt i % och avrundat med två decimaler). Omräkning av styckeskatten för cigaretter görs enligt: $1,51 \text{ kr} \cdot 1,0704 = 1,62 \text{ kr}$, avrundat till hela ören.

För skattesatsen på avfall (deponi) skedde den senaste lagändringen 2018. Skattesatsen för 2020 framgår av förordning. Skattesatserna för 2021 bestäms genom att de i lagen (1999:673)

⁸⁸ se www.scb.se, tabell "KPI fastställda tal (1980 = 100)".

om skatt på avfall angivna skattebeloppet omräknas med förhållandet mellan KPI i juni 2017 och KPI i juni 2020 med ett årligt tillägg av två procentenheter till KPI-omräkningen. Beräkningen utgår alltså från 2018 års skattesats. Utifrån årlig indexförändring med tillägget om två procentenheter räknas 2018 års skattesats upp med 10,92 % = $(328,62/321,97+0,02) \cdot (334,47/328,63+0,02) \cdot (336,84/334,47+0,02)-1$, uttryckt i % och avrundat med två decimaler. Omräkning av skattesatsen på avfall görs enligt: $500 \text{ kr/ton} \cdot 1,1092 = \underline{555 \text{ kr/ton}}$, avrundat till hela kronor.

Det är brukligt att indexomräkningen ingår i föreslagna skattebelopp i lagstiftning med indexreglering. Vid riksdagsbeslut om ändrade skattebelopp för det kommande året tillämpas i så fall inte den förordning där regeringen fastslår det årets omräknade skattesatser.