

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Vissa skattefrågor inför budget- propositionen för 2012

13 april 2011

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	9
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2011:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	15
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden	18
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	19
2.6	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000).....	20
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	21
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	23
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	26
3	Skatt på förvärvsinkomster	27
3.1	Förstärkt jobbskatteavdrag och sänkt statlig inkomstskatt	27
3.1.1	Bakgrund.....	27
3.1.2	Överväganden och förslag.....	29
3.1.3	Konsekvensanalys	40
3.2	Ytterligare skattesänkning för pensionärer.....	42
3.2.1	Bakgrund.....	42
3.2.2	Överväganden och förslag.....	44
3.2.3	Konsekvensanalys	49
3.3	Sänkt särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	51
3.3.1	Bakgrund.....	51
3.3.2	Överväganden och förslag.....	52
3.3.3	Konsekvensanalys	52
3.4	Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade bilar	53
3.4.1	Bakgrund.....	53
3.4.2	Överväganden och förslag.....	56
3.4.3	Konsekvensanalys	58
3.5	Förenklad expertskatt.....	60
3.5.1	Bakgrund.....	60
3.5.2	Ökad förutsebarhet.....	64
3.5.3	Förfarandet	67
3.5.4	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	67
3.5.5	Konsekvensanalys	68
4	Förändringar i 3:12-reglerna, m.m.....	69
4.1	Gällande rätt.....	69

4.2	Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln.....	70
4.2.1	Överväganden och förslag	70
4.2.2	Konsekvensanalys	71
4.3	En takregel för utdelning	72
4.3.1	Bakgrund	72
4.3.2	Överväganden och förslag	72
4.3.3	Konsekvensanalys	73
4.4	Upplägg med hjälp av förenklingsregeln.....	74
4.4.1	Överväganden och förslag	74
4.4.2	Konsekvensanalys	76
4.5	Upplägg med inte varaktiga kapitaltillskott.....	76
4.5.1	Överväganden och förslag	76
4.5.2	Konsekvensanalys	79
4.6	Upplägg med lönebolag.....	80
4.6.1	Överväganden och förslag	80
4.6.2	Konsekvensanalys	81
4.7	Höjd räntefördelningsränta	82
4.7.1	Överväganden och förslag	82
4.7.2	Konsekvensanalys	83
4.8	Lättnadsreglernas tillämpning på oäkta bostadsföretag.....	83
4.8.1	Överväganden och förslag	83
4.8.2	Konsekvensanalys	84
5	Utökad avdragsrätt för företags utgifter för forskning och utveckling.....	85
5.1	Bakgrund	85
5.2	Överväganden och förslag	88
5.3	Konsekvensanalys	90
6	Punktskatt på tobak och alkohol	91
6.1	Höjd skatt på tobak.....	91
6.1.1	Gällande rätt	91
6.1.2	Överväganden och förslag	92
6.2	Höjd skatt på alkohol.....	94
6.2.1	Gällande rätt	94
6.2.2	Överväganden och förslag	95
6.3	Konsekvensanalys	97
7	Offentligfinansiella effekter av förslagen.....	99
8	Författningskommentar	101
8.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	101
8.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	102
8.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	105
8.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden	105
8.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	105

8.6	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000).....	105
8.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	106
8.8	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt.....	106
8.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	107

1 Inledning

I budgetpropositionen för 2011 redovisade regeringen ett antal reformambitioner på skatteområdet som ska förverkligas under mandatperioden (prop. 2010/11:1, Förslag till statsbudget för 2011, finansplan och skattefrågor m.m., avsnitt 1.7.4). Tidpunkten för när de olika reformambitioner skulle genomföras gjordes beroende av kommande bedömningar av det ekonomiska läget, av reformutrymmet och av finansieringsbehoven.

Sedan budgetpropositionen presenterades för riksdagen har arbetet med de olika reformambitioner fortsatt. Därutöver har ett antal andra skattefrågor aktualiserats i regeringens arbete på olika politiska områden.

Inför budgetpropositionen för 2012 är det angeläget att skatteförslagen kan förberedas genom remittering av olika förslag och genom granskning av Lagrådet.

För att möjliggöra en samlad behandling av skatteförslag med budgeteffekter i budgetpropositionen för 2012 remitteras därför denna promemoria från Finansdepartementet där huvuddelen av olika aktuella förslag behandlas. Vissa andra aktuella förslag bereds i annan ordning.

Om de skatteåtgärder som remitteras på detta sätt kommer att presenteras i budgetpropositionen som förslag inför budgetåret 2012, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering så kommer att ske, blir beroende av de bedömningar av det ekonomiska läget, av reformutrymmet och finansieringsbehoven samt de prioriteringar som regeringen kommer att göra i det slutliga arbetet med budgetpropositionen efter sommaren 2011.

De förslag som presenteras i denna promemoria är:

- reformambitionen om förstärkt jobbskatteavdrag, höjning av den nedre skiktgränsen för uttag av statlig inkomstskatt, sänkt skatt för pensionärer och sänkt särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
- reformambitionen om nedsatt förmånsvärde för vissa miljöbilar
- reformambitionen om höjd punktskatt på tobak och alkohol
- förenkling av expertskatten
- utökad avdragsrätt för företags utgifter för forskning och utveckling
- förändringar av de s.k. 3:12-reglerna, av reglerna för enskilda näringsidkare och för oäkta bostadsrättsföreningar.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 33 kap. 3 §, 63 kap. 3 a § och 65 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

33 kap.

3 §

Ett positivt fördelningsbelopp beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med fem procentenheter.

Ett negativt fördelningsbelopp beräknas genom att ett negativt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid samma tidpunkt ökad med en procentenhet.

Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än tolv månader, ska fördelningsbeloppet justeras i motsvarande mån.

Hur kapitalunderlaget beräknas framgår av 9–20 §§.

Ett positivt fördelningsbelopp beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med fem och en halv procentenhet.

Nuvarande lydelse

63 kap.

3 a §²

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är grundavdraget beloppet enligt 3 § med tillägg av följande särskilda belopp.

Taxerad förvärvsinkomst

Särskilt belopp

överstiger inte 0,98 prisbasbelopp

0,557 prisbasbelopp

överstiger 0,98 men inte 0,99 prisbasbelopp

0,459 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den taxerade förvärvsinkomsten

överstiger 0,99 men inte 2,72 prisbasbelopp

0,657 prisbasbelopp minskat med 10 procent av den taxerade förvärvsinkomsten

överstiger 2,72 men inte 3,11 pris-

0,112 prisbasbelopp ökat med

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2010:1826.

basbelopp	10 procent av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 3,11 men inte 3,85 prisbasbelopp	20 procent av den taxerade förvärvsinkomsten minskat med 0,199 prisbasbelopp
överstiger 3,85 men inte 4,8 prisbasbelopp	0,186 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 4,8 men inte 7,88 prisbasbelopp	0,619 prisbasbelopp ökat med 1 procent av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 7,88 men inte 12,21 prisbasbelopp	1,407 prisbasbelopp minskat med 9 procent av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 12,21 prisbasbelopp	0,307 prisbasbelopp

Föreslagen lydelse

3 a §

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är grundavdraget beloppet enligt 3 § med tillägg av följande särskilda belopp.

<u>Taxerad förvärvsinkomst</u>	<u>Särskilt belopp</u>
överstiger inte 0,99 prisbasbelopp	0,627 prisbasbelopp
överstiger 0,99 men inte 1,05 prisbasbelopp	0,825 prisbasbelopp minskat med 20 procent av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 1,05 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,704 prisbasbelopp minskat med 8,5 procent av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 2,72 men inte 3,11 prisbasbelopp	0,159 prisbasbelopp ökat med 11,5 procent av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 3,11 men inte 3,75 prisbasbelopp	21,5 procent av den taxerade förvärvsinkomsten minskat med 0,152 prisbasbelopp
överstiger 3,75 men inte 4,8 prisbasbelopp	0,28 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den taxerade förvärvsinkomsten

överstiger 4,8 men inte 7,88 prisbasbelopp 0,712 prisbasbelopp ökat med 1 procent av den taxerade förvärvsinkomsten

överstiger 7,88 men inte 12,14 prisbasbelopp 1,5 prisbasbelopp minskat med 9 procent av den taxerade förvärvsinkomsten

överstiger 12,14 prisbasbelopp 0,407 prisbasbelopp

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

65 kap.

5 §³

För fysiska personer är den statliga inkomstskatten på beskattningsbara förvärvsinkomster

– 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns, och

– 5 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns.

Skiktgränserna bestäms med utgångspunkt i en nedre skiktgräns på 367 600 kronor vid 2010 års taxering och en övre skiktgräns på 526 200 kronor vid 2010 års taxering.

Vid de därpå följande taxeringarna uppgår skiktgränserna till skiktgränserna för det föregående taxeringsåret multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni andra året före taxeringsåret och prisläget i juni tredje året före taxeringsåret plus två procentenheter. Skiktgränserna fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas *nedåt* till helt hundratal kronor.

Skiktgränserna bestäms med utgångspunkt i en nedre skiktgräns på 415 000 kronor vid 2013 års taxering och en övre skiktgräns på 571 000 kronor vid 2013 års taxering.

Vid de därpå följande taxeringarna uppgår skiktgränserna till skiktgränserna för det föregående taxeringsåret multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni andra året före taxeringsåret och prisläget i juni tredje året före taxeringsåret plus två procentenheter. Skiktgränserna fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas *uppåt* till helt hundratal kronor.

Denna lag träder i kraft den 31 december 2011 och tillämpas första gången vid 2013 års taxering. Bestämmelsen i 33 kap. 3 § i sin nya lydelse tillämpas dock första gången på beskattningsår som påbörjas efter ikraftträdandet.

³ Senaste lydelse 2008:1327.

2.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 11 kap. 22 §, 16 kap. 9 §, 38 a kap. 23 §, 57 kap. 11, 12, och 16 §§, 61 kap. 8 a § och 67 kap. 7 § ska ha följande lydelse, dels att punkt 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (2001:1175) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse, dels att punkt 2 i övergångsbestämmelserna till lagen (2005:1136) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse, dels att nuvarande 57 kap. 20 a–20 c §§ ska betecknas 57 kap. 20 b–20 d §§ och att rubriken närmast före 57 kap. 20 a § ska sättas närmast före 57 kap. 20 b §, dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 57 kap. 11 a och 20 a §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

22 §

Experter, forskare eller andra nyckelpersoner ska inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 §, om arbetet avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,

2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller

3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Första stycket gäller bara om

– arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,

– arbetstagaren inte är svensk medborgare,

– arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjas, och

– vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Vid tillämpning av första stycket ska villkoren anses uppfyllda för en arbetstagare, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige under hela anställningen överstiger två prisbasbelopp per månad.

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas bara under de tre första åren av den tidsbegränsade vistelsen.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

16 kap.

9 §

Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för *den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt* ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Bestämmelserna i denna lag om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag tillämpas också på utgifter som avses i första stycket.

38 a kap.

23 §²

När det gäller beskattning av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

- beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,
 - utdelning i 24 kap. 3 a § och 42 kap. 16 b §,
 - beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,
 - turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och
 - kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 12 a, 15, 20 a–20 c, 23 a, 24 och 24 a §§.
- kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 12 a, 15, 20 b–20 d, 23 a, 24 och 24 a §§.

57 kap.

11 §³

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar två och *ett halvt* inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2. summan av

- underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och
- för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 §§.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 §§ gäller inte för sådana tillgångar.

Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Om en andel förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar två och *tre fjärdedels* inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

² Senaste lydelse 2008:1064.

³ Senaste lydelse 2008:1343.

11 a §⁴

Om en person äger andelar i flera företag, får denne bara beräkna årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i ett företag.

12 §⁵

Underlaget för årets gränsbelopp är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas 25–35 §§. Detta gäller dock inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

Om det i omkostnadsbeloppet enligt första stycket ingår kapitaltillskott som har lämnats under de två närmast föregående beskattningsåren, ska det inte räknas med.

16 §

Det lönebaserade utrymmet är

- 25 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§, och
- 25 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som motsvarar 60 inkomstbasbelopp.

Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen.

20 a §

Utdelning ska inte tas upp i inkomstlaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstlaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret.

Om en närstående är eller har varit bosatt i en annan stat inom

⁴ Tidigare 57 kap. 11 a § upphävd genom 2008:1064.

⁵ Senaste lydelse 2008:1064.

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och där tagit upp utdelning ska även detta belopp beaktas enligt första stycket, om beskattningen av utdelningen motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige.

61 kap.

8 a §

Om en bil är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med elektricitet eller med andra mer miljöanpassade drivmedel än bensin och dieselloja och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, ska förmånsvärdet sättas ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen.

I stället för vad som sägs i första stycket om storleken på nedsättningen av förmånsvärdet ska detta värde tas upp till

1. 60 procent av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med annan gas än gasol, eller

2. 80 procent av förmånsvärdet för den jämförbara bilen om bilen är utrustad med teknik för drift med alkohol.

En nedsättning av förmånsvärdet får göras enligt andra stycket 1 med högst 16 000 kronor och enligt andra stycket 2 med högst 8 000 kronor för helt år i förhållande till den jämförbara bilen.

I stället för vad som sägs i första stycket om storleken på nedsättningen av förmånsvärdet ska detta värde tas upp till 60 procent av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol.

En nedsättning av förmånsvärdet får göras enligt andra stycket med högst 16 000 kronor.

Nuvarande lydelse

67 kap.

7 §⁶

För dem som vid beskattningsårets ingång inte har fyllt 65 år uppgår skattereduktionen för summan av arbetsinkomster beräknade enligt 6 § till följande belopp.

Arbetsinkomst som beskattas i Skattereduktion Sverige

överstiger inte 0,91 prisbasbelopp skillnaden mellan arbetsinkoms-

⁶ Senaste lydelse 2009:1452.

terna och grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt

överstiger 0,91 men inte 2,72 prisbasbelopp skillnaden mellan å ena sidan summan av 0,91 prisbasbelopp och 30,4 procent av arbetsinkomsterna mellan 0,91 och 2,72 prisbasbelopp och å andra sidan grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt

överstiger 2,72 men inte 7,00 prisbasbelopp skillnaden mellan å ena sidan summan av 1,461 prisbasbelopp och 9,50 procent av arbetsinkomsterna mellan 2,72 och 7,00 prisbasbelopp och å andra sidan grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt

överstiger 7,00 prisbasbelopp skillnaden mellan 1,868 prisbasbelopp och grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt

Föreslagen lydelse

7 §

För dem som vid beskattningsårets ingång inte har fyllt 65 år uppgår skattereduktionen för summan av arbetsinkomster beräknade enligt 6 § till följande belopp.

Arbetsinkomst som beskattas i Sverige Skattereduktion

överstiger inte 0,91 prisbasbelopp skillnaden mellan arbetsinkomsterna och grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt

överstiger 0,91 men inte 2,95 prisbasbelopp skillnaden mellan å ena sidan summan av 0,91 prisbasbelopp och 33,3 procent av arbetsinkomsterna mellan 0,91 och 2,95 prisbasbelopp och å andra sidan grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt

överstiger 2,95 men inte 8,30 prisbasbelopp

skillnaden mellan å ena sidan summan av 1,589 prisbasbelopp och 11,2 procent av arbetsinkomsterna mellan 2,95 och 8,30 prisbasbelopp och å andra sidan grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt

överstiger 8,30 prisbasbelopp

skillnaden mellan 2,188 prisbasbelopp och grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Övergångsbestämmelser till SFS 2001:1175

3.⁷ Bestämmelserna i 61 kap. 8 a § andra och tredje styckena tillämpas till och med 2012 års taxering.

3. Bestämmelserna i 61 kap. 8 a § andra och tredje styckena tillämpas till och med *det beskattningsår som slutar den 31 december 2013*.

Övergångsbestämmelser till SFS 2005:1136

2.⁸ I fråga om andelar i en ekonomisk förening eller ett aktiebolag som är en bostadsrättsförening, bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag och som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § för att vara ett privatbostadsföretag ska äldre bestämmelser tillämpas till och med utgången av 2011.

2. I fråga om andelar i en ekonomisk förening eller ett aktiebolag som är en bostadsrättsförening, bostadsförening eller ett bostadsaktiebolag och som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § för att vara ett privatbostadsföretag ska äldre bestämmelser tillämpas till och med utgången av 2015.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas, utom såvitt avser punkten 3 i övergångsbestämmelserna till (2001:1175) och punkten 2 i övergångsbestämmelserna till (2005:1136), första gången vid 2013 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2 och 3.

2. Äldre bestämmelser i 11 kap. 22 § ska fortfarande tillämpas på anställningar som har påbörjats före den 1 januari 2012.

3. Bestämmelserna i 16 kap. 9 § tillämpas första gången på utgifter som är hänförliga till tid efter den 31 december 2011.

⁷ Senaste lydelse 2006:1497.

⁸ Senaste lydelse 2008:829.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2011:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 33 kap. 3 §, 63 kap. 3 a § och 65 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)¹ i stället för dess lydelse enligt lagen (2011:000) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt lagrådsremiss²

Föreslagen lydelse

33 kap.

3 §

Ett positivt fördelningsbelopp beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med fem *procentenheter*.

Ett positivt fördelningsbelopp beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med fem *och en halv procentenhet*.

Ett negativt fördelningsbelopp beräknas genom att ett negativt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid samma tidpunkt ökad med en procentenhet.

Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än tolv månader, ska fördelningsbeloppet justeras i motsvarande mån.

Hur kapitalunderlaget beräknas framgår av 9–20 §§.

Lydelse enligt lagrådsremiss³

63 kap.

3 a §

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är grundavdraget beloppet enligt 3 § med tillägg av följande särskilda belopp.

Fastställd förvärvsinkomst

Särskilt belopp

överstiger inte 0,98 prisbasbelopp

0,557 prisbasbelopp

överstiger 0,98 men inte 0,99 prisbasbelopp

0,459 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den fastställda förvärvsinkomsten

överstiger 0,99 men inte 2,72 prisbasbelopp

0,657 prisbasbelopp minskat med 10 procent av den fastställda förvärvsinkomsten

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

³ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

överstiger 2,72 men inte 3,11 prisbasbelopp	0,112 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 3,11 men inte 3,85 prisbasbelopp	20 procent av den fastställda förvärvsinkomsten minskat med 0,199 prisbasbelopp
överstiger 3,85 men inte 4,8 prisbasbelopp	0,186 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 4,8 men inte 7,88 prisbasbelopp	0,619 prisbasbelopp ökat med 1 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 7,88 men inte 12,21 prisbasbelopp	1,407 prisbasbelopp minskat med 9 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 12,21 prisbasbelopp	0,307 prisbasbelopp

Föreslagen lydelse

3 a §

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är grundavdraget beloppet enligt 3 § med tillägg av följande särskilda belopp.

<u>Fastställd förvärvsinkomst</u>	<u>Särskilt belopp</u>
överstiger inte 0,99 prisbasbelopp	0,627 prisbasbelopp
överstiger 0,99 men inte 1,05 prisbasbelopp	0,825 prisbasbelopp minskat med 20 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 1,05 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,704 prisbasbelopp minskat med 8,5 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 2,72 men inte 3,11 prisbasbelopp	0,159 prisbasbelopp ökat med 11,5 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 3,11 men inte 3,75 prisbasbelopp	21,5 procent av den fastställda förvärvsinkomsten minskat med 0,152 prisbasbelopp

överstiger 3,75 men inte 4,8 prisbasbelopp	0,28 prisbasbelopp ökat med 10 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 4,8 men inte 7,88 prisbasbelopp	0,712 prisbasbelopp ökat med 1 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 7,88 men inte 12,14 prisbasbelopp	1,5 prisbasbelopp minskat med 9 procent av den fastställda förvärvsinkomsten
överstiger 12,14 prisbasbelopp	0,407 prisbasbelopp
<i>Lydelse enligt lagrådsremiss⁴</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>

65 kap.

5 §

För fysiska personer är den statliga inkomstskatten på beskattningsbara förvärvsinkomster

– 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns, och

– 5 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns.

Skiktgränserna bestäms med utgångspunkt i en nedre skiktgräns på 367 600 kronor för beskattningsåret 2009 och en övre skiktgräns på 526 200 kronor för beskattningsåret 2009.

För de därpå följande beskattningsåren uppgår skiktgränserna till skiktgränserna för det föregående beskattningsåret multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni året före beskattningsåret och prisläget i juni andra året före beskattningsåret plus två procentenheter. Skiktgränserna fastställs av regeringen före utgången av året före beskattningsåret och avrundas *nedåt* till helt hundratals kronor.

Om en enskild näringsidkare enligt 1 kap. 13 § andra stycket har ett beskattningsår som inte sammanfaller med kalenderåret, ska de skiktgränser som gäller vid detta beskattningsårs utgång tillämpas.

Skiktgränserna bestäms med utgångspunkt i en nedre skiktgräns på 415 000 kronor för beskattningsåret 2012 och en övre skiktgräns på 571 000 kronor för beskattningsåret 2012.

För de därpå följande beskattningsåren uppgår skiktgränserna till skiktgränserna för det föregående beskattningsåret multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni året före beskattningsåret och prisläget i juni andra året före beskattningsåret plus två procentenheter. Skiktgränserna fastställs av regeringen före utgången av året före beskattningsåret och avrundas *uppåt* till helt hundratals kronor.

⁴ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §⁵

Forskarskattenämnden är beslutför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Nämnden är dock beslutför med tre ledamöter, bland dem ordföranden, om samtliga är ense om beslutet.

*Vid beslut som gäller skatte-
lättnader för sådan arbetstagare
som avses i 11 kap. 22 § tredje
stycket inkomstskattelagen
(1999:1229), är nämnden beslut-
för med ordföranden ensam.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.

⁵ Senaste lydelse 2000:1162.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §¹

Särskild inkomstskatt tas ut med 25 procent av skattepliktig inkomst. Särskild inkomstskatt tas dock ut med 15 procent av skattepliktig inkomst beträffande inkomster som avses i 5 § första stycket 12.

Särskild inkomstskatt tas ut med 20 procent av skattepliktig inkomst. Särskild inkomstskatt tas dock ut med 15 procent av skattepliktig inkomst beträffande inkomster som avses i 5 § första stycket 12.

Öretal som uppkommer vid beräkning av skatten bortfaller.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2011.

¹ Senaste lydelse 2001:358.

2.6 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000)

Härigenom föreskrivs att det i skatteförfarandelagen (2011:000) ska införas en ny paragraf, 55 kap. 13 a §, av följande lydelse.

Lydelse enligt lagrådsremiss¹

Föreslagen lydelse

55 kap.

13 a §

När Skatteverket bestämmer en särskild beräkningsgrund för bestämmelserna i 11 kap. 22 och 23 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas innan Forskarskattenämnden har prövat förutsättningarna för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § den lagen om den skattskyldige månatligen får lön och annan ersättning för arbetet som överstiger två prisbasbelopp enligt 2 kap. 7 § socialförsäkringsbalken.

¹ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Härigenom föreskrivs att 2 §, 8 §, 35 och 42 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

Skatt på cigaretter tas ut med *1,27 kronor* per styck och 1 procent av detaljhandelspriset. Tillverkaren eller hans representant eller, i fråga om cigaretter som importeras från tredje land, importören ska senast den 31 januari varje år till Skatteverket lämna uppgifter om försäljningen av cigaretter i de olika priskategorierna för det föregående kalenderåret. Senast den 15 februari samma år som Skatteverket mottagit uppgifterna ska verket lämna dessa till Regeringskansliet (Finansdepartementet).

Skatt på cigaretter tas ut med *1 krona och 40 öre* per styck och 1 procent av detaljhandelspriset. Tillverkaren eller hans representant eller, i fråga om cigaretter som importeras från tredje land, importören ska senast den 31 januari varje år till Skatteverket lämna uppgifter om försäljningen av cigaretter i de olika priskategorierna för det föregående kalenderåret. Senast den 15 februari samma år som Skatteverket mottagit uppgifterna ska verket lämna dessa till Regeringskansliet (Finansdepartementet).

Cigaretter med en längd, exklusive filter eller munstycke, som överstiger 8 centimeter men inte 11 centimeter anses som två cigaretter. Är cigaretten längre anses varje påbörjad ytterligare längd av 3 centimeter som en cigarett.

För kalenderåret *2012* och efterföljande kalenderår ska den i första stycket angivna styckeskatten räknas om enligt 42 §.

För kalenderåret *2013* och efterföljande kalenderår ska den i första stycket angivna styckeskatten räknas om enligt 42 §.

8 §²

Skatt på cigarrer och cigariller tas ut med 1 krona och *12 öre* per styck. Skatt på röktnobak tas ut med *1 560 kronor* per kilogram.

Skatt på cigarrer och cigariller tas ut med 1 krona och *23 öre* per styck. Skatt på röktnobak tas ut med *1 709 kronor* per kilogram.

För kalenderåret *2012* och efterföljande kalenderår ska de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 42 §.

För kalenderåret *2013* och efterföljande kalenderår ska de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 42 §.

¹ Senaste lydelse 2010:1520.

² Senaste lydelse 2010:1520.

35 §³

Skatt på snus tas ut med 336 kronor per kilogram och på tuggtobak med 402 kronor per kilogram.

För kalenderåret 2012 och efterföljande kalenderår ska de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 42 §.

Skatt på snus tas ut med 380 kronor per kilogram och på tuggtobak med 442 kronor per kilogram.

För kalenderåret 2013 och efterföljande kalenderår ska de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 42 §.

42 §⁴

För kalenderåret 2012 och efterföljande kalenderår ska skatten för de tobaksvaror som anges i 2, 8 och 35 §§ tas ut med belopp som efter en årlig omräkning motsvarar de i paragraferna angivna skattebeloppen multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni månad året närmast före det år beräkningen avser och prisläget i juni 2010. När det gäller skatt på cigaretter enligt 2 § ska omräkningen endast avse styckeskatten. Beloppen avrundas till hela kronor och ören.

Regeringen fastställer före november månads utgång de omräknade skattebelopp som enligt denna paragraf ska tas ut för påföljande kalenderår.

För kalenderåret 2013 och efterföljande kalenderår ska skatten för de tobaksvaror som anges i 2, 8 och 35 §§ tas ut med belopp som efter en årlig omräkning motsvarar de i paragraferna angivna skattebeloppen multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni månad året närmast före det år beräkningen avser och prisläget i juni 2011. När det gäller skatt på cigaretter enligt 2 § ska omräkningen endast avse styckeskatten. Beloppen avrundas till hela kronor och ören.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

³ Senaste lydelse 2010:1520.

⁴ Senaste lydelse 2010:1520.

2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Härigenom föreskrivs att 2–6 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

Skatt ska betalas för öl som hänförs till KN-nr 2203 om alkoholhalten överstiger 0,5 volymprocent.

Skatt ska även betalas för produkter innehållande en blandning av öl och icke-alkoholhaltig dryck hänförlig till KN-nr 2206 om alkoholhalten i blandningen överstiger 0,5 volymprocent.

Skatt tas ut per liter med 1,66 kronor för varje volymprocent alkohol.

Skatt tas ut per liter med 1,87 kronor för varje volymprocent alkohol.

För öl med en alkoholhalt om högst 2,8 volymprocent tas skatt ut med 0 kronor.

3 §²

Skatt ska betalas för vin som hänförs till KN-nr 2204 och 2205 om alkoholhalten uppkommit enbart genom jäsning och

1. alkoholhalten överstiger 1,2 volymprocent men uppgår till högst 15 volymprocent, eller

2. alkoholhalten överstiger 15 volymprocent men uppgår till högst 18 volymprocent och vinet producerats utan tillsatser.

Skatt tas ut per liter för drycker med en alkoholhalt över 2,25 men inte över 4,5 volymprocent med 7,58 kronor,

Skatt tas ut per liter för drycker med en alkoholhalt över 2,25 men inte över 4,5 volymprocent med 8,54 kronor,

drycker med en alkoholhalt över 4,5 men inte över 7 volymprocent med 11,20 kronor,

drycker med en alkoholhalt över 4,5 men inte över 7 volymprocent med 12,62 kronor,

drycker med en alkoholhalt över 7 men inte över 8,5 volymprocent med 15,41 kronor,

drycker med en alkoholhalt över 7 men inte över 8,5 volymprocent med 17,37 kronor,

drycker med en alkoholhalt över 8,5 men inte över 15 volymprocent med 21,58 kronor, och för

drycker med en alkoholhalt över 8,5 men inte över 15 volymprocent med 24,32 kronor, och för

drycker med en alkoholhalt över 15 men inte över 18 volymprocent med 45,17 kronor.

drycker med en alkoholhalt över 15 men inte över 18 volymprocent med 50,91 kronor.

För vin med en alkoholhalt om högst 2,25 volymprocent tas skatt ut med 0 kronor.

¹ Senaste lydelse 2007:1386.

² Senaste lydelse 2007:1386.

4 §³

Skatt ska betalas för andra jästa drycker än vin eller öl som hänförs till KN-nr 2206 samt sådana drycker som hänförs till KN-nr 2204 och 2205 men som inte omfattas av skatteplikt enligt 3 §, om alkoholhalten överstiger 1,2 men inte 10 volymprocent eller om alkoholhalten överstiger 10 men inte 15 volymprocent under förutsättning att alkoholhalten utslutande har uppkommit genom jäsning.

Skatt tas ut per liter för drycker med en alkoholhalt över 2,25 men inte över 4,5 volymprocent med 7,58 kronor,

drycker med en alkoholhalt över 4,5 men inte över 7 volymprocent med 11,20 kronor,

drycker med en alkoholhalt över 7 men inte över 8,5 volymprocent med 15,41 kronor, och för

drycker med en alkoholhalt över 8,5 men inte över 15 volymprocent med 21,58 kronor.

För andra jästa drycker med en alkoholhalt om högst 2,25 volymprocent tas skatt ut med 0 kronor.

Skatt tas ut per liter för drycker med en alkoholhalt över 2,25 men inte över 4,5 volymprocent med 8,54 kronor,

drycker med en alkoholhalt över 4,5 men inte över 7 volymprocent med 12,62 kronor,

drycker med en alkoholhalt över 7 men inte över 8,5 volymprocent med 17,37 kronor, och för

drycker med en alkoholhalt över 8,5 men inte över 15 volymprocent med 24,32 kronor.

För andra jästa drycker med en alkoholhalt om högst 2,25 volymprocent tas skatt ut med 0 kronor.

5 §⁴

Skatt *skall* betalas för mellanklassprodukter med en alkoholhalt över 1,2 men inte över 22 volymprocent som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 men som inte beskattas enligt 2–4 §§.

Skatt tas ut per liter för drycker med en alkoholhalt om högst 15 volymprocent med 27,20 kronor,

och för

drycker med en alkoholhalt över 15 volymprocent med 45,17 kronor.

Skatt *ska* betalas för mellanklassprodukter med en alkoholhalt över 1,2 men inte över 22 volymprocent som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 men som inte beskattas enligt 2–4 §§.

Skatt tas ut per liter för drycker med en alkoholhalt om högst 15 volymprocent med 30,65 kronor, *och för*

drycker med en alkoholhalt över 15 volymprocent med 50,91 kronor.

³ Senaste lydelse 2007:1386.

⁴ Senaste lydelse 1998:595.

6 §⁵

Skatt *skall* betalas för varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt överstigande 1,2 volymprocent även om dessa ingår i en vara som hänförs till ett annat KN-kapitel. Skatt *skall* även betalas för drycker som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 om alkoholhalten överstiger 22 volymprocent.

Skatt tas ut med 501,41 kronor per liter ren alkohol.

Skatt *ska* betalas för varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt överstigande 1,2 volymprocent även om dessa ingår i en vara som hänförs till ett annat KN-kapitel. Skatt *ska* även betalas för drycker som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 om alkoholhalten överstiger 22 volymprocent.

Skatt tas ut med 526,48 kronor per liter ren alkohol.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

⁵ Senaste lydelse 1998:595.

2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 3 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

4 kap. **3 §¹**

Tull och skatt enligt 1 § ska tas ut med följande belopp.

	tull	skatt
spritdryck	4 kr/liter	253 kr/liter
starkvin	2 kr/liter	67 kr/liter
vin	1 kr/liter	30 kr/liter
starköl	3 kr/liter	16 kr/liter
cigaretter	34 öre/styck	172 öre/styck
cigarrer	86 öre/styck	192 öre/styck
röktobak	428 kr/kg	2 132 kr/kg
snus	104 kr/kg	614 kr/kg

Föreslagen lydelse

3 §

Tull och skatt enligt 1 § ska tas ut med följande belopp.

	tull	skatt
spritdryck	4 kr/liter	266 kr/liter
starkvin	2 kr/liter	76 kr/liter
vin	1 kr/liter	34 kr/liter
starköl	3 kr/liter	18 kr/liter
cigaretter	34 öre/styck	182 öre/styck
cigarrer	86 öre/styck	201 öre/styck
röktobak	428 kr/kg	2 247 kr/kg
snus	104 kr/kg	651 kr/kg

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2007:1384.

3 Skatt på förvärvsinkomster

3.1 Förstärkt jobbskatteavdrag och sänkt statlig inkomstskatt

3.1.1 Bakgrund

Jobbskatteavdrag

För dem som vid beskattningsårets ingång inte har fyllt 65 år beräknas jobbskatteavdraget, som är en skattereduktion, enligt gällande regler i 67 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) på följande sätt för beskattningsåret 2011. På arbetsinkomster – vilka även omfattar inkomster av aktiv näringsverksamhet – upp till och med 39 000 kronor är jobbskatteavdraget skillnaden mellan arbetsinkomsterna och grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Detta innebär att om en persons förvärvsinkomster uteslutande består av arbetsinkomster med högst 39 000 kronor per år, kommer jobbskatteavdraget att motsvara inkomstskatten.

För arbetsinkomster som överstiger 39 000 men inte 116 400 kronor är underlaget för jobbskatteavdraget 38 948 kronor, med tillägg för 30,4 procent av den del av arbetsinkomsten som överstiger detta belopp, minskat med grundavdraget. Detta underlag multiplicerat med skattesatsen för kommunal inkomstskatt ger jobbskatteavdraget.

För arbetsinkomster som överstiger 116 400 men inte 299 600 kronor är underlaget för jobbskatteavdraget 62 530 kronor, med tillägg för 9,50 procent av den del av arbetsinkomsten som överstiger 116 400 kronor, minskat med grundavdraget. Detta underlag multiplicerat med skattesatsen för kommunal inkomstskatt ger jobbskatteavdraget.

För arbetsinkomster som överstiger 299 600 kronor är jobbskatteavdraget skillnaden mellan 79 950 kronor och grundavdraget, multiplicerad med skattesatsen för kommunal inkomstskatt. Beräkningen av jobbskatteavdraget för dem som vid beskattningsårets ingång inte har fyllt 65 år illustreras i tabell 3.1.

Tabell 3.1 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som inte har fyllt 65 år

Arbetsinkomst	Jobbskatteavdrag
-0,91 PBB	$(AI-GA)*KI$
0,91 PBB-2,72 PBB	$(0,91 PBB+0,304*(AI-0,91 PBB)-GA)*KI$
2,72 PBB-7,00 PBB	$(1,461 PBB+0,095*(AI-2,72 PBB)-GA)*KI$
7,00 PBB-	$(1,868 PBB-GA)*KI$

Anm: PBB = Priskasbelopp, AI = Arbetsinkomst, GA = Grundavdrag, KI = Skattesatsen för kommunal inkomstskatt

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är jobbskatteavdraget högre. Bakgrunden till detta är att vi lever allt längre samtidigt som den faktiska pensionsåldern inte har ökat. Det innebär att försörjningsbördan kommer att öka i betydande omfattning om antalet arbetade timmar är oförändrat. Det är därför viktigt att kunna behålla äldre på

arbetsmarknaden. Ett högre jobbskatteavdrag ger starkare drivkrafter för äldre att stanna kvar på arbetsmarknaden.

Jobbskatteavdraget för denna grupp beräknas enligt 67 kap. 8 § inkomstskattelagen på följande sätt för beskattningsåret 2011. På arbetsinkomster upp till och med 100 000 kronor är jobbskatteavdraget 20 procent av arbetsinkomsterna. För arbetsinkomster som överstiger 100 000 kronor men inte 300 000 kronor är jobbskatteavdraget 15 000 kronor med tillägg av 5 procent av arbetsinkomsterna. För arbetsinkomster därutöver är jobbskatteavdraget 30 000 kronor.

I tabell 3.2 visas hur jobbskatteavdraget beräknas för dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år.

Tabell 3.2 Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som har fyllt 65 år

Arbetsinkomst (kr)	Jobbskatteavdrag (kr)
-100 000	$0,2 \cdot AI$
100 000–300 000	$15\,000 + 0,05 \cdot AI$
300 000–	30 000

Anm: kr = kronor, AI = Arbetsinkomst

Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster

Fysiska personer som har beskattningsbara förvärvsinkomster över en viss nivå ska enligt 65 kap. 5 § inkomstskattelagen betala statlig inkomstskatt på dessa inkomster. Den statliga inkomstskatten tas ut efter två olika skattesatser. Skattesatsen är 20 procent för den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns. För den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns är skattesatsen fem procentenheter högre, dvs. 25 procent.

Skiktgränserna bestäms med utgångspunkt i en nedre skiktgräns på 367 600 kronor och en övre skiktgräns på 526 200 kronor för beskattningsåret 2009. Vid de därpå följande beskattningsåren uppgår skiktgränserna till det föregående beskattningsårets skiktgränser multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni året före beskattningsåret och prisläget i juni andra året före beskattningsåret plus två procentenheter. Skiktgränserna fastställs av regeringen före utgången av året före beskattningsåret och avrundas nedåt till helt hundratal kronor. För beskattningsåret 2011 uppgår den nedre skiktgränsen till 383 000 kronor och den övre skiktgränsen till 548 300 kronor.

Regeringens reformambition

I budgetpropositionen för 2011 angav regeringen att en ytterligare förstärkning av jobbskatteavdraget skulle öka antalet arbetade timmar genom såväl ytterligare sänkta trösklar för inträde på arbetsmarknaden som fler arbetade timmar för dem som redan finns på arbetsmarknaden. Vidare angav regeringen att antalet löntagare som betalar statlig inkomstskatt på sina förvärvsinkomster borde minska. Regeringen aviserade att

den därför har som reformambition att förändra jobbskatteavdraget och den statliga inkomstskatten på beskattningsbara förvärvsinkomster (prop. 2010/11:1, Förslag till statsbudget för 2011, finansplan och skattefrågor m.m., avsnitt 1.7.4).

I detta avsnitt presenteras ett förslag som innebär att jobbskatteavdraget förstärks inom ramen för ett femte steg med 12 miljarder kronor och att uttaget av statlig inkomstskatt på beskattningsbara förvärvsinkomster begränsas genom höjd nedre skiktgräns till en kostnad av 3 miljarder kronor. Förslaget föreslås gälla från och med 2012.

3.1.2 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Skatten på förvärvsinkomster sänks dels genom att jobbskatteavdraget förstärks inom ramen för ett femte steg med 12 miljarder kronor, dels genom att den statliga inkomstskatten på beskattningsbara förvärvsinkomster begränsas till en kostnad av 3 miljarder kronor.

Förstärkningen av jobbskatteavdraget innebär att nuvarande nivåer i jobbskatteavdraget höjs för dem som vid beskattningsårets ingång inte har fyllt 65 år och som har arbetsinkomster som överstiger 0,91 prisbasbelopp, vilket motsvarar en skattelättnad med upp till 4 422 kronor per år vid en genomsnittlig skattesats för kommunal inkomstskatt (31,55 procent för 2011).

Begränsningen av uttaget av den statliga inkomstskatten innebär att den nedre skiktgränsen höjs från 383 000 kronor till 415 000 kronor för beskattningsåret 2012.

I genomsnitt minskas skatten med ca 3 230 kronor per år för dem som omfattas av förslagen.

För att få samma basår, dvs. beskattningsår 2012, vid efterföljande uppräkningsgränser föreslås för beskattningsåret 2012 den övre skiktgränsen fastställas till 571 000 kronor.

Slutligen föreslås att avrundningsregeln vid fastställande av skiktgränserna för uttag av statlig inkomstskatt justeras så att avrundningen görs uppåt i stället för nedåt till helt hundratals kronor.

Förslagen medför ändringar i 65 kap. 5 § och 67 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Skälen för promemorians förslag

Motiven för skattesänkningen

Jobbskatteavdraget är en central del i regeringens ekonomiska politik för att varaktigt öka sysselsättningen. Avdraget gör det mer lönsamt att arbeta vilket leder till att fler människor deltar i arbetskraften. Dessutom ökar incitamenten att söka jobb vilket bidrar till att arbetslösheten blir lägre. Genom sänkta marginalsatser bidrar avdraget också till ett ökat arbetsutbud bland dem som redan har ett arbete. Jobbskatteavdraget gör det även mer attraktivt att starta och bedriva aktiv näringsverksamhet. Såväl svenska som internationella erfarenheter visar att en politik som gör det mer lönsamt att arbeta eller att bedriva aktiv näringsverksamhet

är avgörande för att varaktigt höja sysselsättningen och minska frånvaron på arbetsmarknaden. En lägre skatt på arbetsinkomster ökar därtill individernas självbestämmande över den egna inkomsten och gör att fler kan försörja sig på sin lön.

Fler i arbete är också en förutsättning för att säkra välfärden för en befolkning med allt fler äldre. Med fler människor i arbete skapas förutsättningar för att finansieringen av välfärden säkras långsiktigt. Fler i arbete är därför av stor betydelse för att kunna tillhandahålla en god ekonomisk situation för bl.a. sjukskrivna, arbetslösa och pensionärer.

Regeringen har redan vidtagit ett antal åtgärder för att få fler i arbete, t.ex. genom införandet av jobbskatteavdraget 2007 och genom att förstärka det i ett andra, tredje och fjärde steg. Fortfarande står dock många utanför arbetsmarknaden. Enligt Statistiska centralbyråns arbeidskraftsundersökningar var i genomsnitt under 2010, bland personer mellan 16 och 64 år, 408 800 personer arbetslösa, 344 500 personer långvarigt sjuka och 71 700 personer pensionerade. Under 2010 reste sig Sverige ur den finansiella krisen och har, i jämförelse med andra länder, klarat sig väl. Detta gör att åtgärder bör vidtas för att förhindra att flaskhalsar uppkommer på arbetsmarknaden och därmed undvika att arbetslösheten biter sig fast. En förstärkning av jobbskatteavdraget främjar en fortsatt stark ökning av den varaktiga sysselsättningsnivån. Eftersom drivkrafterna till att söka arbete ökar i och med en förstärkning av jobbskatteavdraget ökar sökaktiviteten. Detta i kombination med ett ökat arbetsutbud bidrar till en stark ökning av den varaktiga sysselsättningsnivån och förbättrar förutsättningarna för en god rörlighet på arbetsmarknaden, vilket är nödvändigt för en kraftfull sysselsättningsökning.

För att främja en varaktigt högre sysselsättning och för att undvika att nuvarande arbetslöshet biter sig fast, bör jobbskatteavdraget således förstärkas i ett femte steg. Sammantaget medför en förstärkning av jobbskatteavdraget högre sysselsättning eftersom drivkrafterna till arbete ökar.

För att få största möjliga effekt på arbetsutbud och sysselsättning bör jobbskatteavdraget även fortsättningsvis, i likhet med de fyra tidigare stegen, särskilt inriktas mot att dels sänka trösklarna för individen att gå från fulltidsfrånvaro till hel- eller deltidsarbete, dels förstärka drivkraften hos dem som redan har ett arbete att öka sin arbetsinsats. Med bibehållande av detta dubbla syfte bör det femte steget utformas så att den disponibla inkomsten ökar förhållandevis mycket för låg- och medelinkomsttagare och på ett sätt som ger så många som möjligt sänkt marginalsatt.

För personer som har fyllt 65 år innebar det tredje steget att jobbskatteavdraget förenklades genom att bl.a. kopplingen till grundavdraget slopades. Denna förenkling medförde att jobbskatteavdraget i genomsnitt blev kraftfullt förbättrat för denna grupp, särskilt för pensionärer med låga arbetsinkomster. De ekonomiska villkoren har också förbättrats för pensionärer generellt genom den höjning av grundavdraget som gjordes för pensionärer 2009 och som därefter har förstärkts i två steg. Med hänsyn härtill och till att grundavdraget i avsnitt 3.2.2 föreslås höjas ytterligare för pensionärerna, bör jobbskatteavdragets femte steg inte omfatta personer som har fyllt 65 år.

Tillväxten i samhället påverkas inte bara av hur många timmar som arbetas utan också av hur mycket som produceras per timme, dvs. av produktiviteten. Produktiviteten beror i sin tur bl.a. på personers val av utbildning. Utbildningens effekt på produktiviteten återspeglas i den lönepremie personen får på arbetsmarknaden för ett extra utbildningsår. Mot denna bakgrund är det även viktigt att skattesystemet är så utformat att det lönar sig för personer att genomgå en högre utbildning eller att vidareutbilda sig inom arbetslivet. Sänkta marginalsatser i form av sänkt statlig inkomstskatt leder till att utbildning lönar sig bättre och därmed bidrar till ökad produktivitet. Sänkta marginalsatser stimulerar också entreprenörskap. Med hänsyn härtill bör en sänkning även ske av den statliga inkomstskatten. Sänkningen bör därvid inriktas mot den nedre delen av den statliga inkomstskatteskalen för att öka drivkrafterna till större arbetsinsatser och högre produktivitet för så stora grupper av sysselsatta som möjligt.

Skattelättnaderna bör kunna uppgå till 15 miljarder kronor. En lämplig avvägning är att satsa 12 miljarder kronor på att förstärka jobbskatteavdraget för dem som vid beskattningsårets ingång inte har fyllt 65 år och att satsa 3 miljarder kronor på att höja den nedre skiktgränsen för uttag av statlig inkomstskatt.

Jobbskatteavdragets femte steg för personer som inte har fyllt 65 år

Det femte steget innebär att nuvarande nivåer i jobbskatteavdraget höjs för dem som har arbetsinkomster som överstiger 0,91 prisbasbelopp. I tabell 3.3 visas hur jobbskatteavdraget beräknas efter föreslagen förstärkning för personer som inte har fyllt 65 år.

Tabell 3.3 Beräkning av jobbskatteavdraget efter föreslagen förstärkning för personer som inte fyllt 65 år

Arbetsinkomst	Jobbskatteavdrag
-0,91 PBB	$(AI-GA)*KI$
0,91 PBB-2,95 PBB	$(0,91\text{ PBB}+0,333*(AI-0,91\text{ PBB})-GA)*KI$
2,95 PBB-8,30 PBB	$(1,589\text{ PBB}+0,112*(AI-2,95\text{ PBB})-GA)*KI$
8,30 PBB-	$(2,188\text{ PBB}-GA)*KI$

Anm: PBB = Prisbasbelopp, AI = Arbetsinkomst, GA = Grundavdrag, KI = Skattesatsen för kommunal inkomstskatt

Exempel. En person, som är under 65 år, har en arbetsinkomst år 2012 på 300 000 kronor och inga övriga inkomster. Skattesatsen för kommunal inkomstskatt är 31,55 procent. Prisbasbeloppet för 2012 förväntas bli 43 800 kronor och grundavdraget uppgå till 17 400 kronor. Eftersom arbetsinkomsten på 300 000 kronor motsvarar 6,85 prisbasbelopp, beräknas jobbskatteavdraget utifrån tredje raden i tabell 3.3. Jobbskatteavdraget blir då 22 503 kronor $[=(1,589*43\ 800+0,112*(300\ 000-2,95*43\ 800)-17\ 400)*0,3155]$.

Det femte steget innebär en skattelättnad med upp till 4 422 kronor per år för dem som har genomsnittlig skattesats för kommunal inkomstskatt och som inte har fyllt 65 år.

I tabell 3.4 visas skatten utan jobbskatteavdrag samt effekterna av jobbskatteavdraget före respektive efter det femte steget (gällande jobbskatteavdrag och föreslagen förstärkning). Dessutom visas den totala inkomstskattesänkningen som procent av arbetsinkomsten. Skattesänkningen i tabellen gäller för personer som har hela sin inkomst från arbete samt är under 65 år. I beräkningen används den genomsnittliga skattesatsen för kommunal inkomstskatt för 2011 (31,55 procent) samt ett förväntat prisbasbelopp för 2012 på 43 800 kronor.

Tabell 3.4 Skatt på arbetsinkomster och jobbskatteavdrag enligt gällande regler samt enligt förslag om förstärkt jobbskatteavdrag för personer som inte har fyllt 65 år (beskattningsår 2012)

Kronor per år

Arbets- inkomst kr/år	Skatt utan jobbskatte- avdrag	Gällande jobbskatte- avdrag	Föreslagen höjning av jobbskatte- avdrag	Totalt jobb- skatteavdrag	Totalt jobb- skatteavdrag i procent av inkomsten
100 000	22 116	8 910	550	9 460	9,5
150 000	37 102	10 892	1 578	12 470	8,3
200 000	54 455	13 968	1 846	15 814	7,9
250 000	71 807	17 044	2 115	19 159	7,7
300 000	89 160	20 120	2 383	22 503	7,5
350 000	106 355	21 743	3 947	25 690	7,3
400 000	122 130	21 743	4 422	26 165	6,5
500 000	171 340	21 743	4 422	26 165	5,2

Anm: Beräkningarna utgår från att övriga förvärsinkomster är 0 kronor, en kommunalskattesats på 31,55 procent (vägt genomsnitt för 2011) samt ett prisbasbelopp på 43 800 kronor. Höjningen av den nedre skiktgränsen som föreslås nedan är inte inkluderad i skatteberäkningen.

Av tabellen framgår att för en person med en årsinkomst på 250 000 kronor före skatt, ger jobbskatteavdraget en skattesänkning med totalt 19 159 kronor per år. Av dessa är 2 115 kronor en följd av förstärkningen av jobbskatteavdraget. Det innebär att utbytet av att gå från heltidsarbetslöshet till heltidsarbete genom det totala jobbskatteavdraget uppgår till 19 159 kronor per år.

I tabell 3.5 redovisas storleken av det totala jobbskatteavdraget, inklusive det femte steget, vid olika kombinationer av inkomster för personer som inte har fyllt 65 år. De skuggade fälten visar hur stort jobbskatteavdraget blir vid olika kombinationer av en årsinkomst på totalt 200 000 kronor.

Tabell 3.5 Jobbskatteavdraget efter föreslagen förstärkning vid olika kombinationer av inkomster för personer som inte fyllt 65 år

Kronor per år

Övrig inkomst \ Arbetsinkomst	0	50 000	100 000	150 000	200 000
0	0	0	0	0	0
100 000	9 460	8 671	10 249	11 826	13 404
150 000	12 470	14 048	15 625	17 203	18 622
200 000	15 814	17 392	18 969	20 389	20 389
250 000	19 159	20 736	22 156	22 156	22 156
300 000	22 503	23 923	23 923	23 923	23 923
350 000	25 690	25 690	25 690	25 690	25 690
400 000	26 165	26 165	26 165	26 165	26 165

Anm: Beräkningarna utgår från en kommunalskattesats på 31,55 procent (vägt genomsnitt för 2011) samt ett prisbasbelopp på 43 800 kronor.

Begränsat uttag av statlig inkomstskatt

Begränsningen av uttaget av den statliga inkomstskatten på beskattningsbara förvärvsinkomster föreslås ske genom att den nedre skiktgränsen höjs.

Begränsningen innebär att den nedre skiktgränsen höjs med 16 200 kronor till 415 000 kronor för beskattningsåret 2012. Utan höjning skulle den nedre skiktgränsen uppgå till 398 800 kronor för beskattningsåret 2012. År 2012 beräknas 26,6 procent av alla heltidsanställda betala statlig inkomstskatt med nu gällande regler. Med detta förslag minskar andelen till 23,6 procent. Vidare innebär förslaget att antalet personer som kommer att betala statlig inkomstskatt minskar med drygt 98 000 personer.

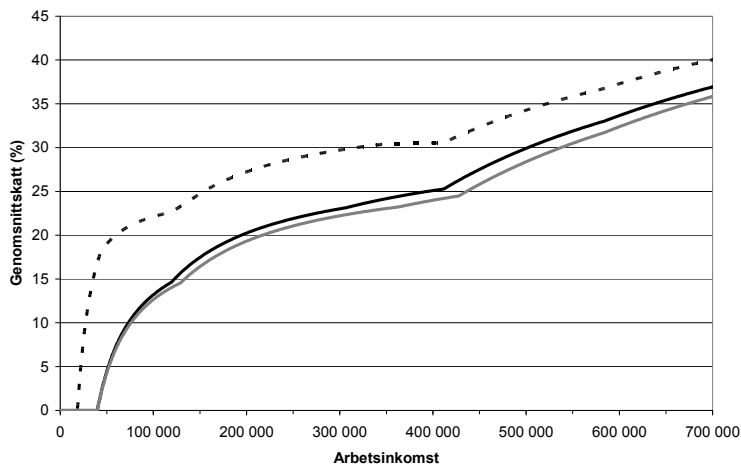
Nuvarande skiktgränser för uttag av statlig inkomstskatt på beskattningsbara förvärvsinkomster räknas årligen upp med förändringen av konsumentprisindex mellan juni året före beskattningsåret och juni andra året före beskattningsåret med tillägg av två procentenheter. För att få samma basår, dvs. beskattningsår 2012, vid efterföljande uppräkningsår av skiktgränserna bör den övre skiktgränsen för beskattningsåret 2012 fastställas till 571 000 kronor. Vid denna bestämning har hänsyn tagits till en uppräkningsår av skiktgränsen med den förväntade förändringen av konsumentprisindex med tillägg av två procentenheter.

Före utgången av året före beskattningsåret fastställer regeringen, i förordningsform, skiktgränserna. Dessa avrundas nedåt till helt hundratal kronor. Då avrundningen avseende grundavdraget görs uppåt bör även avrundningen avseende skiktgränserna göras uppåt.

Effekter på genomsnittlig skatt och marginalsatt

Förslagen medför ytterligare lägre genomsnittlig skatt och sänkta marginalsatter. I diagram 3.1 illustreras skillnaden i genomsnittlig skatt mellan en situation utan jobbskatteavdrag, enligt gällande regler och enligt förslaget om sänkt skatt på förvärvsinkomster. Beräkningarna i figuren avser personer, som inte har fyllt 65 år, med enbart arbetsinkomster och utgår från den genomsnittliga kommunalskattesatsen för 2011 (31,55 procent).

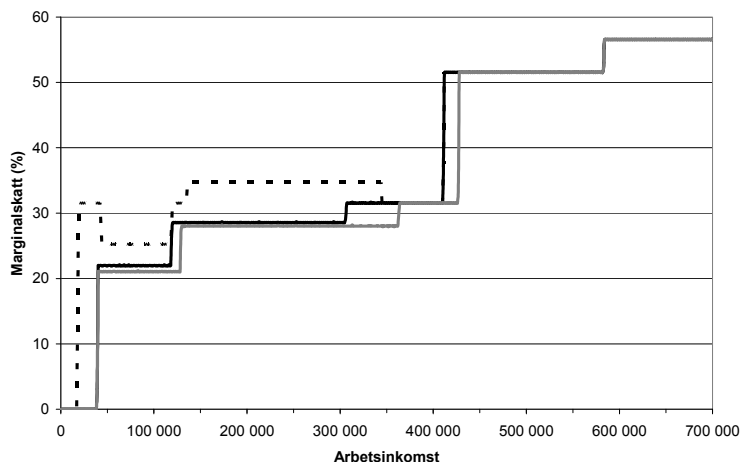
Diagram 3.1 Genomsnittlig skatt för personer som inte har fyllt 65 år utan jobbskatteavdraget (streckad linje), enligt gällande regler (svart linje) samt enligt förslaget om sänkt skatt på förvärvsinkomster (grå linje). Endast arbetsinkomster och 31,55 procent i kommunalskattesats



För personer med arbetsinkomster över 39 900 kronor per år innebär skattelättnaden en lägre genomsnittlig skatt. På arbetsinkomster upp till 435 000 kronor per år blir den genomsnittliga skatten lägre än 25 procent.

I diagram 3.2 visas skillnaden i marginalsatt mellan en situation utan jobbskatteavdrag, jobbskatteavdrag enligt gällande regler och enligt förslaget om sänkt skatt på förvärvsinkomster.

Diagram 3.2 Marginalskatt för personer som inte har fyllt 65 år utan jobbskatteavdraget (streckad linje), enligt gällande regler (svart linje) samt enligt förslaget om sänkt skatt på förvärvsinkomster (grå linje). Endast arbetsinkomster och 31,55 procent i kommunalskattesats



Förslagen om ett femte steg i jobbskatteavdraget och sänkt statlig inkomstskatt innebär att marginalskatten sänks med ca 0,9 procentenheter för arbetsinkomster mellan ca 40 000 och 118 000 kronor per år. För arbetsinkomster runt 123 000 kronor sänks marginalskatten med 7,5 procentenheter. För arbetsinkomster mellan ca 129 000–305 000 kronor per år sänks marginalskatten med 0,6 procentenheter. För arbetsinkomster mellan ca 306 000–362 000 kronor per år sänks marginalskatten med 3,5 procentenheter. Till följd av höjningen av den nedre skiktgränsen sänks marginalskatten för förvärvsinkomster mellan 411 700–427 800 kronor med 20 procentenheter. I tabell 3.6 visas den procentuella förändringen av nettoinkomsten samt den procentuella skatteförändringen till följd av förslaget om ett förstärkt jobbskatteavdrag.

Tabell 3.6 Procentuell förändring av nettoinkomst och skatt för personer som inte har fyllt 65 år till följd av förslagen om sänkt skatt på förvärvsinkomster

Kronor per år

Arbetsinkomst	Förändring av nettoinkomst (%)	Förändring av skatt (%)
100 000	0,6	-4,2
150 000	1,3	-6,0
200 000	1,2	-4,6
250 000	1,1	-3,9
300 000	1,0	-3,5
350 000	1,5	-4,7
400 000	1,5	-4,4
450 000	2,3	-6,2
500 000	2,2	-5,1
550 000	2,0	-4,4
600 000	1,9	-3,8

Anm. Nettoinkomst definieras här som arbetsinkomst minus skatt. Beräkningarna utgår från att övriga förvärvsinkomster är 0 kronor, en kommunalskattesats på 31,55 procent (vägt genomsnitt för 2011) samt ett prisbasbelopp på 43 800 kronor.

Av tabellen följer att vid en arbetsinkomst på 100 000 kronor per år ökar nettoinkomsten med 0,6 procent och skatten sänks med 4,2 procent. Vidare framgår att vid en arbetsinkomst på 500 000 kronor per år ökar nettoinkomsten med 2,2 procent och skatten sänks med 5,1 procent.

Förslaget att begränsa uttaget av den statliga inkomstskatten på beskattningsbara förvärvsinkomster medför att den procentuella förändringen av nettoinkomsten är högst för de med årsinkomster runt 430 000 kronor. Enbart denna skattesänkning ökar nettoinkomsten för en person med inkomster på 430 000 kronor per år med 1,0 procent och med 0,8 procent för en person med inkomster på 600 000 kronor per år.

I genomsnitt minskas skatten med ca 3 230 kronor per år för dem som omfattas av förslagen.

Effekter på antalet sysselsatta, arbetade timmar och BNP

En hög sysselsättning är en av de mest betydelsefulla bestämmningsfaktorerna för uthållig tillväxt och uthålliga offentliga finanser. Den kommande demografiska förändringen riskerar att bromsa BNP-tillväxten och underminera välfärdssystemets finansiering. En minskad sysselsättning leder till såväl lägre skatteintäkter som högre utgifter i de offentliga trygghetssystemen. Om skattehöjningar och utgiftsbesparingar ska undvikas, krävs att befolkningen arbetar mer än vad som är fallet i dag.

Mot denna bakgrund är det angeläget att löpande mäta de ekonomiska drivkrafterna för arbete samt analysera hur dessa påverkas av regeländringar i skatte- och transfereringssystemen. Ett alltför begränsat ekonomiskt utbyte av ökat arbetsutbud eller av att vara rörlig på arbetsmarknaden reducerar utrymmet för privat och offentlig konsumtion. Skatte- och transfereringssystemens effekter på arbetsutbudet beror på

hur dessa system påverkar de ekonomiska drivkrafterna samt hur känsligt arbetsutbudet är för dessa drivkrafter.

Jobbskatteavdragets femte steg och en begränsning av uttaget av den statliga inkomstskatten på beskattningsbara förvärvsinkomster förstärker drivkrafterna för arbete. Jobbskatteavdraget gör det mer lönsamt att arbeta för dem som i dag står utanför arbetsmarknaden jämfört med fortsatt utanförskap, men det bidrar också till ett ökat arbetsutbud från många av dem som redan har ett arbete. Begränsat uttag av statlig inkomstskatt förstärker produktiviteten och stimulerar entreprenörskap.

De förväntade *långsiktiga* effekterna av föreslagen skattesänkning beräknas med hjälp av en s.k. mikrosimuleringsmodell². Modellen innehåller detaljerade regler för skatter och bidrag, samt faktiska uppgifter om inkomster, skatter m.m. för ett representativt urval av befolkningen. Dessutom innehåller modellen ett antal skattade beteendeeckvationer som beskriver dels individens preferenser för marknadsarbete, dels sannolikheter för övergångar från utanförskap (arbetslöshet, långtidssjukskrivning eller sjuk- och aktivitetsersättning) till arbete när ersättningsgraden³ förändras. Mikrosimuleringsmodellen fångar t.ex. inte jämvikts-effekter via lönebildningen. Under rimliga antaganden kan dessa antas påverka sysselsättningen i positiv riktning. Vidare utesluter modellen att pensionärer och studenter ändrar sitt arbetsutbud. Detta innebär sannolikt också en underskattning av effekterna på sysselsättningen.

Resultaten från simuleringsmodellen sammanfattas i tabell 3.7. Tabellen innehåller också bedömningar av hur jämvikten på arbetsmarknaden förändras till följd av att jobbskatteavdraget leder till ökade incitament för arbetslösa att söka jobb. Denna effekt leder till att jobbskatteavdraget utöver att påverka arbetsutbudet även leder till en lägre jämviktsarbetslöshet.⁴ Sammantaget bedöms skattesänkningen leda till att antalet i arbetskraften ökar med 0,22 procent och att antalet sysselsatta på lång sikt ökar med 0,31 procent. Vidare beräknas medelarbetstiden öka med 0,22 procent. Förändringen i medelarbetstid avspeglar förändringen i arbetstid för dem som redan arbetar, arbetstiden för nya sysselsatta samt övergång från långtidssjukskrivning till arbete. Effekten på det totala antalet arbetade timmar, dvs. summan av förändringen i sysselsättning och förändringen av medelarbetstid, blir därmed 0,53 procent. De personer som kommer in på arbetsmarknaden bedöms ha en lägre produktivitet (70 procent) än genomsnittet av dem som arbetar i dagsläget. BNP bedöms därför öka med knappt 0,4 procent på lång sikt till följd av skattesänkningen.

² För en utförlig beskrivning av modellen, se ”Arbetsutbudseffekter av reformer på inkomstskatteområdet 2007–2009”, *Rapport från ekonomiska avdelningen*, Finansdepartementet, 2009.

³ Ersättningsgraden är disponibel inkomst vid icke-arbete i förhållande till disponibel inkomst vid arbete.

⁴ För en utförligare beskrivning, se ”Hur ska utvecklingen av arbetsmarknadens funktions-sätt bedömas?”, *Rapport från ekonomiska avdelningen*, Finansdepartementet, 2011.

Tabell 3.7 Förväntade effekter på arbetsutbud och jämvikten på arbetsmarknaden av jobbskatteavdrag steg 5 och höjd nedre skiktgräns

	Sysselsättning (%)	Arbetskraften (%)	Arbets-timmar (%)	Medel-arbets-tid för sysselsatta (%)	Arbets-löshet (p.e.)
Arbetsutbudseffekter (se anm)	0,25	0,22	0,45	0,21	-0,02
Arbetsmarknadsjämvikt inkl. lönebildning	0,31	0,22	0,53	0,22	-0,08

Anm: Förändringen i arbetslöshet mäts vid ett konstant arbetskraftsdeltagande. Förändringen i sysselsättning, arbetstimmar och medelarbetstid är *den uppskattade* förändringen av individers önskade arbetsutbud. En del av arbetskraftsökningen kan på kort sikt medföra ökad arbetslöshet istället för ökad sysselsättning. Detta tas inte i beaktande. På lång sikt bedöms denna effekt emellertid vara av marginell betydelse.

Den budgeteffekt som redovisas för förslagen är statistiskt beräknad och tar inte hänsyn till långsiktiga effekter på de offentliga finanserna till följd av att sysselsättningen ökar. Att försöka uppskatta förslagets långsiktiga effekter på de offentliga finanserna är komplicerat och kalkylerna är därför behäftade med ett stort mått av osäkerhet. Inte desto mindre är det viktigt att försöka bedöma åtgärdens långsiktiga effekter för att få ett så brett beslutsunderlag som möjligt. Effekterna på de offentliga finanserna på lång sikt beräknas bli en förstärkning med ca 3,8 miljarder kronor. Den beräknade effekten innebär en självfinansieringsgrad på ca 25 procent.⁵

Fördelningseffekter av förslagen

Förslagen om en förstärkning av jobbskatteavdraget inom ramen för ett femte steg och en begränsning av uttaget av statlig inkomstskatt på beskattningsbara förvärvsinkomster syftar bl.a. till att stimulera arbetsutbudet, höja produktiviteten på arbetsmarknaden och öka den varaktiga sysselsättningen. En sådan utveckling bidrar till en jämnare inkomstfördelning på lång sikt. Förstärkningen av jobbskatteavdraget bidrar till att fler människor kommer in på arbetsmarknaden och får en högre inkomst samt att personer med låga inkomster får behålla en större del av en arbetsinkomstökning. Begränsningen av uttaget av den statliga inkomstskatten ger högre incitament för dem som redan arbetar att öka sin arbetstid och arbetsprestation. Begränsat uttag av statlig inkomstskatt leder även till att utbildning lönar sig bättre och därmed bidrar till ökad produktivitet på arbetsmarknaden.

I diagram 3.3 redovisas både de kort- och långsiktiga fördelningseffekterna för olika inkomstgrupper. De kortsiktiga fördelningseffekterna

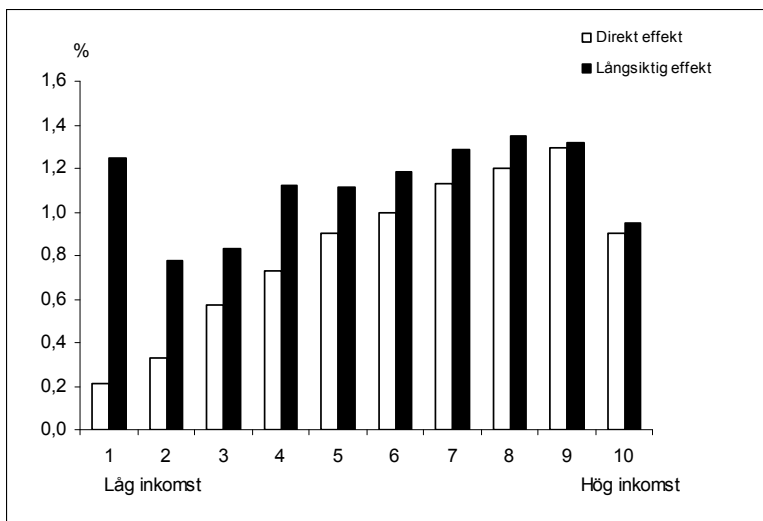
⁵ Den beräknade självfinansieringsgraden är något lägre än de självfinansieringsgrader som presenterats för tidigare steg av jobbskatteavdraget som varit runt 30 procent. En jämförelse med de självfinansieringsgraderna kan dock vara missvisande då flera faktorer påverkar beräkningen av självfinansieringsgraden, t.ex. vilken version av mikrosimuleringsmodellen som används då både data och prognoser för framskrivning av data varierar.

beräknas statistiskt och exkluderar de effekter som berörs av förändrat beteende. De långsiktiga effekterna däremot inkluderar de effekter som uppstår på grund av förändrat ökat arbetsutbud. Effekterna redovisas för hela befolkningen.

Beräkningarna avser en jämförelse mellan nu gällande regelverk och förslagen för år 2012. Fördelningseffekter mellan inkomstgrupper redovisas i inkomstdeciler. Befolkningen är indelad i tio lika stora grupper sorterade efter justerad disponibel inkomst. Den justerade disponibla inkomsten är disponibel inkomst justerad för antal hushållsmedlemmar. Med disponibel inkomst avses den sammanlagda inkomsten efter skatt från arbete, socialförsäkringar, arbetsmarknadsstöd och kapital.

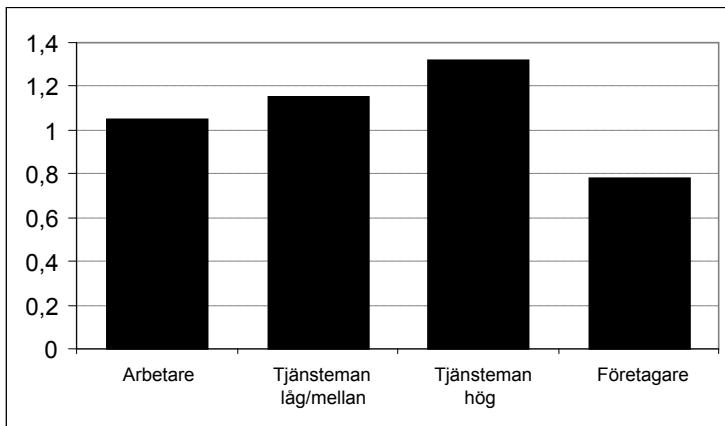
Resultaten av beräkningarna visar att den ekonomiska standarden ökar för alla inkomstgrupper både på kort och lång sikt. På kort sikt är den procentuella förändringen större för högre inkomstdeciler än för lägre inkomstdeciler. På lång sikt minskar dock skillnaderna på grund av ökat arbetskraftsdeltagande i de lägre inkomstdecilerna.

Diagram 3.3 Effekt av förslagen på justerad disponibel inkomst för hela befolkningen. Inkomstgrupper (deciler)



I diagram 3.4 visas de kortsiktiga fördelningseffekterna av förslaget för olika socioekonomiska grupper. Indelningen i arbetare och tjänstemän är gjord utifrån socioekonomisk gruppering, som kombinerar utbildningsnivå efter grundskola med facklig tillhörighet. LO-anslutna är normalt arbetare medan TCO- och Saco-anslutna normalt räknas som tjänstemän. Den justerade disponibla inkomsten ökar till följd av förslagen något mer för högre tjänstemän än för andra arbetstagare.

Diagram 3.4 Procentuell förändring av justerad disponibel inkomst för dem som omfattas av förslagen, delade i olika socioekonomiska grupper



På kort sikt leder förslagen till en liten ökning av inkomstspridningen och ginikoefficienten ökar något från 0,295 till 0,296. Ginikoefficienten är ett sammanfattande mått som beskriver hur ojämnt inkomsterna är fördelade. Ginikoefficienten kan anta värden mellan 0 och 1, ju lägre värden desto jämnare är fördelningen. På lång sikt motverkas ökningen av inkomstspridningen av ökad sysselsättning och högre BNP.

Lagförslag

Förslagen föranleder ändringar i 65 kap. 5 § och 67 kap. 7 § inkomstskattelagen.

3.1.3 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Förslagen att förstärka jobbskatteavdraget och begränsa uttaget av statlig inkomstskatt på beskattningsbara förvärvsinkomster innebär en minskning av statens skatteintäkter med 15 miljarder kronor.

Kommunernas och landstingens skattebas utgörs av den beskattningsbara förvärvsinkomsten för fysiska personer. Eftersom skattereduktioner och statlig inkomstskatt inte påverkar den beskattningsbara förvärvsinkomsten, medför förslagen ingen kostnad för kommuner och landsting. Förslagen bedöms vidare få positiva effekter på arbetsutbud och sysselsättning, vilket i sin tur leder till en förstärkning av såväl kommunernas och landstingens finanser som de statliga finanserna.

Effekter för myndigheter

Förslagen medför endast marginella förändringar för Skatteverket. Dessa kommer att ingå i den anpassning som årligen görs på grund av ny eller

förändrad lagstiftning. Eventuella ekonomiska konsekvenser för Skatteverket får hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslagen inte få någon budgetpåverkan.

Effekter för företag

Förslagen om att förstärka jobbskatteavdraget och begränsa uttaget av statlig inkomstskatt på beskattningsbara förvärvsinkomster gör det mer lönsamt att arbeta och mer attraktivt att starta och bedriva aktiv näringsverksamhet.

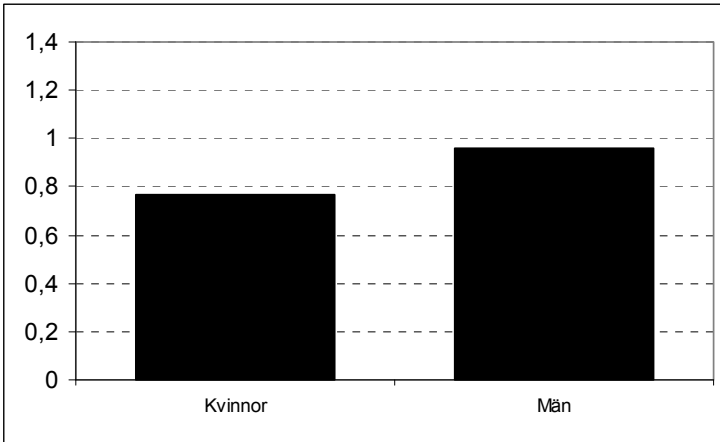
Omkring 270 000 personer beräknas ha inkomst av aktiv näringsverksamhet och påverkas av förslagen om förstärkt jobbskatteavdrag och sänkt statlig inkomstskatt på beskattningsbara förvärvsinkomster.

Förslagen bedöms inte påverka företagens konkurrensförhållanden eftersom de omfattar alla som har arbetsinkomster, oavsett om man är anställd eller bedriver aktiv näringsverksamhet. Förslagen påverkar heller inte företagens administrativa börda och har inte några effekter på företagens villkor i övrigt.

Effekter för jämställdheten

Förslagen att förstärka jobbskatteavdraget och begränsa uttaget av den statliga inkomstskatten innebär ytterligare skattelättnader för både kvinnor och män. Till följd av att förvärvsfrekvensen för kvinnor är lägre än för män och att kvinnor oftare arbetar deltid, går *statiskt* räknat 38 procent av jobbskatteavdragets femte steg och begränsningen av uttaget av den statliga inkomstskatten vid oförändrat beteende till kvinnor och 62 procent till män. Kvinnor är i större utsträckning än män låg- och medelinkomsttagare, vilket bl.a. beror på att kvinnor oftare arbetar deltid. Jobbskatteavdragets femte steg i den nedre delen av skatteskalan kan därför komma att få större *relativ* betydelse för kvinnor än för män och bidra till ökade ekonomiska drivkrafter för kvinnor att gå från deltids- till heltidsarbete. Resultaten från mikrosimuleringsmodellen tyder på att män och kvinnor ökar sitt arbetsutbud lika mycket, 0,45 procent i termer av arbetade timmar. De kvinnor som redan arbetar ökar emellertid sitt arbetsutbud med 0,25 procent medan männen som redan arbetar ökar sitt arbetsutbud med 0,16 procent. När det gäller fördelningseffekten, som åskådliggörs i diagram 3.5, ökar den individuella disponibla inkomsten något mindre för kvinnor jämfört med män. Förslagen innebär att ett av de jämställdhetspolitiska delmålen påverkas, nämligen det som handlar om ekonomisk jämställdhet.

Diagram 3.5 Effekt av förstärkt jobbskatteavdrag och höjd nedre skiktgräns på individuell disponibel inkomst för hela befolkningen uppdelat på kvinnor och män



3.2 Ytterligare skattesänkning för pensionärer

3.2.1 Bakgrund

Grundavdrag

Någon form av grundavdrag har funnits i skattelagstiftningen sedan lång tid tillbaka. Avdraget har ett fördelningspolitiskt syfte och avser främst att lindra beskattningen för låginkomsttagare. Bestämmelser om grundavdrag finns i 63 kap. 1–5 och 11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Rätt till grundavdrag har fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret och som har haft förvärvsinkomst. Obegränsat skattskyldig är i princip den som är bosatt eller vistas stadigvarande i Sverige eller som har väsentlig anknytning hit och som tidigare har varit bosatt här (se 3 kap. 3 § inkomstskattelagen). Även begränsat skattskyldiga har i vissa fall rätt till grundavdrag. Grundavdragets storlek är beroende av den taxerade förvärvsinkomstens storlek. För beskattningsåret 2011 uppgår grundavdraget till 18 200 kronor vid en taxerad förvärvsinkomst upp till ca 43 000 kronor. För en taxerad förvärvsinkomst över ca 337 000 kronor uppgår grundavdraget till 12 600 kronor. För inkomster däremellan är grundavdraget högre (se 63 kap. 3 § inkomstskattelagen).

Grundavdraget får inte överstiga den skattskyldiges sammanlagda överskott av tjänst och aktiv näringsverksamhet sedan allmänna avdrag gjorts. Särskilda regler finns för hur överskottet av tjänst och allmänna avdrag ska beräknas i vissa speciella fall (se 63 kap. 5 § inkomstskattelagen).

Det förhöjda grundavdraget för pensionärer

Den 1 januari 2009 trädde det s.k. förhöjda grundavdraget för pensionärer i kraft (prop. 2008/09:38, bet. 2008/09:SkU13, rskr.

2008/09:109, SFS 2008:1306). Reformen syftade till att förbättra de ekonomiska villkoren för personer som har fyllt 65 år vid beskattningsårets ingång. En ytterligare skattesänkning gjordes den 1 januari 2010 (prop. 2009/10:29, bet. 2009/10:SkU24, rskr. 2009/10:111, SFS 2009:1490). Den 1 januari 2011 trädde en tredje skattesänkning i kraft (prop. 2010/11:1, Förslag till statsbudget för 2011, finansplan och skattefrågor m.m., bet. 2010/11:FiU1, rskr. 2010/11:64, SFS 2010:1826).

Bestämmelserna om det förhöjda grundavdraget för personer som har fyllt 65 år återfinns i 63 kap. 3 a § inkomstskattelagen. Regleringen innebär att grundavdraget för fysiska personer som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år, uppgår till grundavdragsbeloppet enligt 3 § med tillägg av ett särskilt belopp som anges för vissa inkomstintervall.

I likhet med grundavdraget har den förhöjda delen av grundavdraget ett fördelningspolitiskt syfte. Följaktligen är den förhöjda delen av grundavdraget högst för personer med låga taxerade inkomster. För beskattningsåret 2011 är grundavdraget lika stort som den taxerade förvärvsinkomsten på inkomster upp till 42 000 kronor, varför ingen skatt ska betalas på inkomsten. I inkomstintervallet 42 000–164 600 kronor trappas grundavdraget upp. För inkomster mellan 164 600 och 206 200 kronor är avdraget konstant och trappas sedan av för inkomster mellan 206 200 kronor och 522 600 kronor. För inkomster därutöver är avdraget konstant.

Regeringens reformambition

I budgetpropositionen för 2011 aviserade regeringen att den har som reformambition att sänka skatten för pensionärer (prop. 2010/11:1, Förslag till statsbudget för 2011, finansplan och skattefrågor m.m., avsnitt 1.7.4).

I detta avsnitt presenteras ett förslag som innebär att skatten sänks med 2,3 miljarder kronor för personer som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år. Skattelättnaden föreslås ske genom en förstärkning av det förhöjda grundavdraget. Förslaget föreslås gälla från och med 2012.

3.2.2 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Det förhöjda grundavdraget för dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år förstärks. Detta sker genom att grundavdragsbeloppet höjs för alla med en taxerad förvärvsinkomst som överstiger 43 000 kronor per år.

För beskattningsåret 2012 ska den förhöjda delen av grundavdraget beräknas på följande sätt:

– För inkomster upp till och med 0,99 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen av grundavdraget till 0,627 prisbasbelopp.

– För inkomster som överstiger 0,99 men inte 1,05 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,825 prisbasbelopp minskat med 20 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 1,05 men inte 2,72 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,704 prisbasbelopp minskat med 8,5 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 2,72 men inte 3,11 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,159 prisbasbelopp ökat med 11,5 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 3,11 men inte 3,75 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 21,5 procent av inkomsterna minskat med 0,152 prisbasbelopp.

– För inkomster som överstiger 3,75 men inte 4,8 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,28 prisbasbelopp ökat med 10 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 4,8 men inte 7,88 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,712 prisbasbelopp ökat med 1 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 7,88 men inte 12,14 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 1,5 prisbasbelopp minskat med 9 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 12,14 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,407 prisbasbelopp.

Skälen för promemorians förslag

Motiven för skattesänkningen

Pensionärer är ingen enhetlig grupp. Somliga har god ekonomi och god hälsa, medan andra har små marginaler och kanske behöver en trygg omsorg för att få vardagen att fungera. Regeringens politik syftar till att människor ska känna att Sverige är ett bra och tryggt land att åldras i. Som ett led i denna politik har regeringen tre år i rad sänkt skatten för personer som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år.

Det finns i dag ca 1,7 miljoner personer i Sverige som är 65 år eller äldre. Inom de närmaste tio åren beräknas antalet öka till närmare 2 miljoner. Medellivslängden har de senaste åren stigit med mellan 30 och 40 dagar per år. Det finns därmed allt fler pensionärer högre upp i åldrarna, varav en stor del är ensamstående. Kvinnor lever i genomsnitt längre än män och utgör därmed en större andel av ålderspensionärerna ju högre upp i åldrarna man kommer.

Den genomsnittliga åldern för uttag av ålderspension är ca 65 år och har i princip inte ändrats trots stigande medellivslängd. År 2005 fick drygt hälften av alla ålderspensionärer garantipension till någon del. Av dem som i dag beviljas ålderspension får ca 30 procent garantipension till någon del.

Den ekonomiska utvecklingen för pensionärerna har varit positiv under senare år, eftersom inkomst- och tilläggspensionerna är kopplade till inkomstutvecklingen genom s.k. följsamhetsindexering. Sedan följsamhetsindexeringen infördes vid årsskiftet 2001/02 har inkomst- och tilläggspensionerna ökat med 12,6 procent. På grund av finanskrisen har dock utvecklingen av ekonomin de senare åren varit svagare, vilket fått till följd att den automatiska balanseringen inom inkomstpensions-systemet aktiverades för första gången 2010. Detta har, tillsammans med utvecklingen av inkomstindex, lett till sänkta inkomst- och tilläggspensioner under 2010 och 2011. De som enbart uppbar garantipension fick också sänkt pension 2010, men efter en höjning 2011 är garantipensionen tillbaka på 2009 års nivå. Från och med 2012 förväntas även inkomst- och tilläggspensionerna återigen stiga. Trots stigande pensioner kommer det att finnas pensionärer med små marginaler. Sammantaget understiger den genomsnittliga disponibla inkomsten för pensionärer den genomsnittliga disponibla inkomsten för personer som är under 65 år.

Det finns således skäl att gå vidare i ambitionen att förbättra välfärden för dem som har fyllt 65 år. En lämplig åtgärd bedöms då vara att förstärka det förhöjda grundavdraget för denna grupp.

Förstärkningens utformning

När det gäller utformningen av förstärkningen bedöms det som lämpligt att bibehålla, och i vissa delar förstärka, den utformning av det förhöjda grundavdraget som infördes 2011 där grundavdraget trappas upp i ett inledande intervall. Sänkt skatt på pensioner riskerar nämligen att motverka arbetslinjen, eftersom en mer sammanpressad fördelning av nettopensioner minskar incitamenten att arbeta under de aktiva åren. Drivkrafterna att arbeta förstärks genom att skattesänkningen stiger med inkomsten i vissa inkomstintervall.

En utformning som innehåller båda dessa utgångspunkter innebär att skattesänkningen ökar välfärden för dem som har fyllt 65 år, är förenlig med arbetslinjen och bidrar till att genomföra regeringens politik att Sverige ska vara ett bra och tryggt land att åldras i.

Förstärkningen innebär att alla som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år och som betalar inkomstskatt får en skattesänkning. Skattesänkningen kan som mest uppgå till ca 2 600 kronor per år och beror på den taxerade inkomstens storlek samt personens marginalskatt.

Förslaget ser ut som följer.

- För inkomster upp till och med 0,99 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen av grundavdraget till 0,627 prisbasbelopp.
- För inkomster som överstiger 0,99 men inte 1,05 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,825 prisbasbelopp minskat med 20 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 1,05 men inte 2,72 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,704 prisbasbelopp minskat med 8,5 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 2,72 men inte 3,11 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,159 prisbasbelopp ökat med 11,5 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 3,11 men inte 3,75 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 21,5 procent av inkomsterna minskat med 0,152 prisbasbelopp.

– För inkomster som överstiger 3,75 men inte 4,8 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,28 prisbasbelopp ökat med 10 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 4,8 men inte 7,88 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,712 prisbasbelopp ökat med 1 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 7,88 men inte 12,14 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 1,5 prisbasbelopp minskat med 9 procent av inkomsterna.

– För inkomster som överstiger 12,14 prisbasbelopp uppgår den förhöjda delen till 0,407 prisbasbelopp.

I tabell 3.8 redovisas nuvarande särskilt belopp samt det nya särskilda beloppet i olika inkomstintervall för beskattningsåret 2012. Det förhöjda grundavdraget (dvs. grundavdraget med tillägg av det särskilda beloppet) redovisas dels i termer av prisbasbelopp och taxerad förvärvsinkomst i tabell 3.9, dels i kronor i tabell 3.10.

Tabell 3.8 Nuvarande särskilt belopp och nytt särskilt belopp för personer över 65 år (beskattningsår 2012)

Taxerad förvärvsinkomst (TI)	Nuvarande särskilt belopp	Nytt särskilt belopp
– 0,98 PBB	0,557 PBB	0,627 PBB
0,98 PBB – 0,99 PBB	0,459 PBB+0,1 TI	0,627 PBB
0,99 PBB – 1,05 PBB	0,657 PBB-0,1 TI	0,825 PBB-0,2 TI
1,05 PBB – 2,72 PBB	0,657 PBB-0,1 TI	0,704 PBB-0,085 TI
2,72 PBB – 3,11 PBB	0,112 PBB+0,1 TI	0,159 PBB+0,115 TI
3,11 PBB – 3,75 PBB	0,2 TI-0,199 PBB	0,215 TI-0,152 PBB
3,75 PBB – 3,85 PBB	0,2 TI-0,199 PBB	0,28 PBB+0,1 TI
3,85 PBB – 4,80 PBB	0,186 PBB+0,1 TI	0,28 PBB+0,1 TI
4,8 PBB – 7,88 PBB	0,619 PBB+0,01 TI	0,712 PBB+0,01 TI
7,88 PBB – 12,14 PBB	1,407 PBB-0,09 TI	1,5 PBB-0,09 TI
12,14 PBB – 12,21 PBB	1,407 PBB-0,09 TI	0,407 PBB
12,21 PBB –	0,307 PBB	0,407 PBB

Anm: PBB = Prisbasbelopp, 43 800 kronor 2012. TI = Taxerad förvärvsinkomst.

Tabell 3.9 Förhöjt grundavdrag för personer över 65 år (beskattningsår 2012)

Taxerad förvärvsinkomst	Förhöjt grundavdrag
– 1,05 PBB	1,05 PBB
1,05 PBB – 3,75 PBB	0,929 PBB+0,115 TI
3,75 PBB – 4,80 PBB	1,361 PBB
4,80 PBB – 12,14 PBB	1,793 PBB-0,09 TI
12,14 PBB –	0,7 PBB

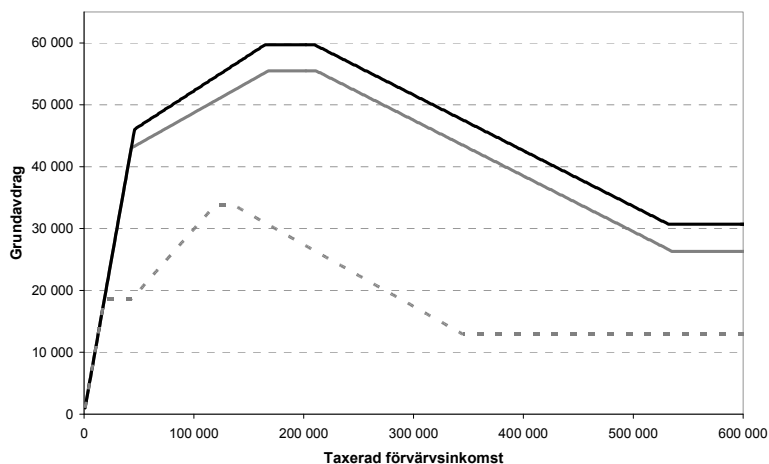
Anm: PBB = Prisbasbelopp, 43 800 kronor 2012. TI = Taxerad förvärvsinkomst.

Tabell 3.10 Förhöjt grundavdrag för personer över 65 år (beskattningsår 2012)

Taxerad förvärvsinkomst	Förhöjt grundavdrag (Avrundat till helt hundratal kronor)
– 45 900	45 900
46 000 – 164 200	46 000 upp till 59 600
164 300 – 210 200	59 700
210 300 – 531 700	59 700 ner till 30 700
531 800 –	30 700

Anm: PBB = Prisbasbelopp, 43 800 kronor 2012. TI = Taxerad förvärvsinkomst.

Det förhöjda grundavdraget, dvs. grundavdraget med tillägg av det särskilda beloppet, för dem som har fyllt 65 år vid beskattningsårets ingång kommer med förslaget att 2012 uppgå till hela den taxerade förvärvsinkomsten upp till en taxerad förvärvsinkomst om 1,05 prisbasbelopp (ca 45 900 kronor), varvid ingen skatt ska betalas på inkomsten. I inkomstintervall 1,05 till 3,75 prisbasbelopp (ca 46 000–164 200 kronor) trappas grundavdraget upp med 11,5 procent av inkomsten. För inkomster mellan 3,75 prisbasbelopp och 4,8 prisbasbelopp (ca 164 300–210 200 kronor) är grundavdraget 59 700 kronor. För inkomster mellan 4,8 och 12,14 prisbasbelopp (ca 210 300–531 700 kronor) reduceras grundavdraget med 90 kronor per 1 000 kronor i ökad taxerad förvärvsinkomst. För inkomster över 12,14 prisbasbelopp (ca 531 800 kronor) blir grundavdraget 0,7 prisbasbelopp (ca 30 700 kronor). Skillnaden i grundavdrag mellan gällande regler och förslaget framgår av diagram 3.6, som visar de olika grundavdragsnivåerna.

Diagram 3.6 Grundavdrag i kronor per år för personer över 65 år enligt gällande regler (grå linje), enligt förslaget om ytterligare förhöjt grundavdrag (svart linje) samt grundavdraget för personer under 65 år (grå streckad linje)

I tabell 3.11 visas nettoinkomstökningar 2012 för de olika inkomst- och kommunalskattenivåer som följer av förstärkningen av det förhöjda grundavdraget. För en garantipensionär innebär förstärkningen en nettoinkomstökning med mellan ca 950 och 1 200 kronor per år beroende på civilstånd och den kommunalskattesats man betalar. För inkomster mellan ca 135 000 och 430 000 kronor per år är nettoinkomstökningen

mellan ca 1 200 och 1 500 kronor per år och för inkomster däröver blir skattesänkningen på grund av den statliga inkomstskatten något större, drygt 2 000 kronor per år.

Tabell 3.11 Skattesänkning i kronor per år genom förslaget om ytterligare förhöjt grundavdrag för personer över 65 år, vid olika inkomst- och kommunalskattenivåer

Taxerad förvärvsinkomst, kr/år	Kommunalskatt (%)			Andel av inkomsten (%), kommunalskatt 31,55
	Lägsta (28,89)	Medel (31,55)	Högsta (34,17)	
50 000	809	883	957	1,8
Garantipensionär, född 1938 eller senare:				
– Gift/sammanboende, 83 220	953	1 041	1 128	1,3
– Ensamstående, 93 294	1 011	1 104	1 195	1,2
Garantipensionär, född 1937 eller tidigare:				
– Gift/sammanboende, 85 121	953	1 042	1 128	1,2
– Ensamstående, 95 546	1 011	1 104	1 196	1,2
150 000	1 243	1 356	1 469	0,9
200 000	1 214	1 325	1 435	0,7
300 000	1 185	1 293	1 401	0,4
400 000	1 185	1 294	1 401	0,3
500 000	2 005	2 113	2 221	0,4

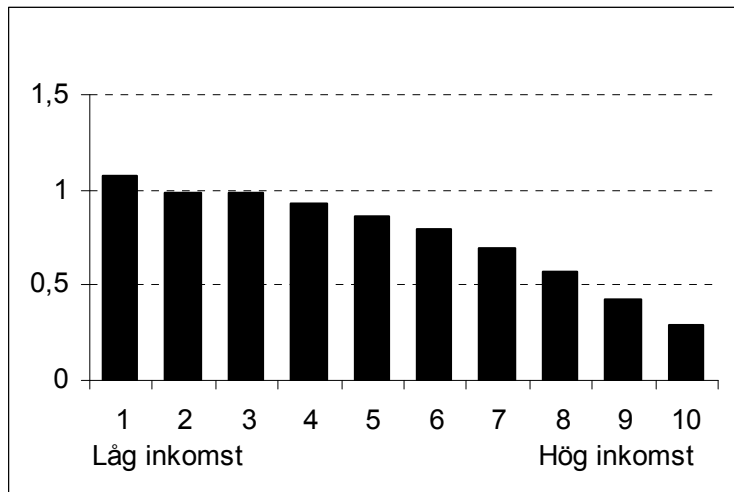
I tabell 3.12 visas, för olika inkomstnivåer och vid genomsnittlig kommunalskatt, den totala skattesänkningen till följd av de fyra stegen av det förhöjda grundavdraget. Sett till andel av inkomsten har skattesänkningarna en fördelningspolitisk profil där de med lägst inkomster gynnas. Samtidigt har incitamenten för arbete under de aktiva åren stärkts.

Tabell 3.12 Total skattesänkning i kronor per år till följd av det förhöjda grundavdraget (steg 1–3) och förslaget om ytterligare förhöjt grundavdrag (steg 4) för olika inkomstnivåer vid genomsnittlig kommunalskatt (31,55 procent)

Taxerad förvärvsinkomst, kr/år	Skattesänkning till följd av steg 1-4, kr/år	Skattesänkning som andel (%) av inkomsten
50 000	8 392	16,8
Garantipensionär, född 1938 eller senare:		
– Gift/sammanboende, 83 220	7 509	9,0
– Ensamstående, 93 294	7 256	7,8
Garantipensionär, född 1937 eller tidigare:		
– Gift/sammanboende, 85 121	7 446	8,7
– Ensamstående, 95 546	7 162	7,5
150 000	8 076	5,4
200 000	10 191	5,1
300 000	10 790	3,6
400 000	9 371	2,3
500 000	10 671	2,1

I diagram 3.7 visas den genomsnittliga procentuella förändringen av justerad disponibel inkomst per inkomstgrupp (decil) för dem som berörs av förslaget, dvs. de som är 65 år eller äldre vid årets början. Den justerade disponibla inkomsten ökar för samtliga inkomstnivåer och den genomsnittliga ökningen är ca 0,8 procent. Den största ökningen återfinns i den första inkomstdecilen. Den minsta ökningen får de med högst inkomster.

Diagram 3.7 Procentuell förändring av justerad disponibel inkomst 2012 för personer över 65 år efter decilindelad inkomst



Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 3 a § inkomstskattelagen.

3.2.3 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Förslaget att förstärka grundavdraget för dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år bedöms beröra så gott som uteslutande hela åldersgruppen, ca 1,7 miljoner personer. De personer som berörs är de som i dag betalar inkomstskatt. Av de som berörs får antalet begränsat skattskyldiga bedömas som ringa. Den offentligfinansiella effekten av förslaget uppskattas med beaktande av antalet berörda skattskyldiga och föreslagen nivå på höjningen av grundavdraget till 2,3 miljarder kronor. Denna effekt kommer till stor del att påverka skatteunderlaget för kommuner och landsting. Med en höjning av anslaget *Kommunal-ekonomisk utjämning* under utgiftsområde 25, kompenseras emellertid samtliga kommuner och landsting.

Förslaget innebär också att underlaget för det kommunala inkomstutjämningsystemet kan komma att påverkas. Genom utjämningsystemet kommer dock eventuella förändringar av enskilda kommuners och landstings relativa skattekraft att jämnas ut.

Effekter för myndigheter och företag

En förstärkning av det förhöjda grundavdraget för pensionärer medför endast marginella förändringar för Skatteverket och ingår i den anpassning som årligen görs på grund av ny eller förändrad lagstiftning. Eventuella ekonomiska konsekvenser för Skatteverket får hanteras inom befintliga ramar.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få någon budgetpåverkan.

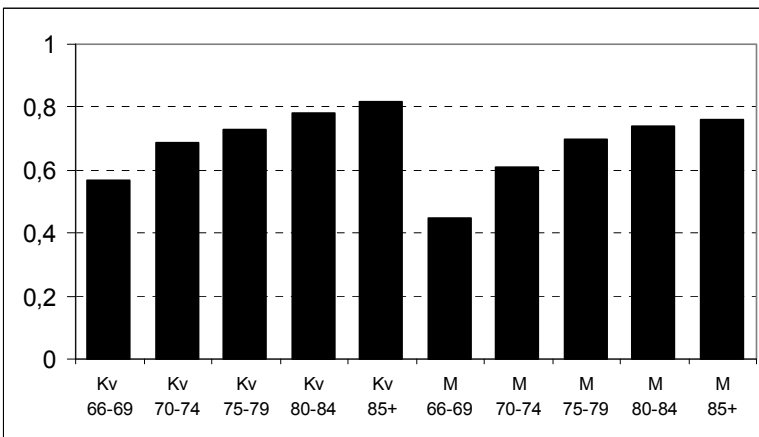
För företagen bedöms förslaget inte få några effekter.

Jämställdhetsanalys

Grundavdrag har genom sin konstruktion en större relativ betydelse för låg- och medelinkomsttagare än för höginkomsttagare. Grundavdraget är generellt vid en given taxerad förvärvsinkomst och således lika stort för kvinnor som för män, oavsett om det handlar om löneinkomst eller pensionsinkomst.

Det förhöjda grundavdraget och även förslaget om ett ytterligare förhöjt grundavdrag innebär skattesänkningar för både kvinnor och män. Kvinnor har i större utsträckning än män låg pension bl.a. till följd av att kvinnor oftare arbetat deltid eller förvärvsarbetat under färre år. Kvinnor lever också längre än män. Förslaget kommer därför att gynna kvinnor i något större utsträckning än män. Diagram 3.8 visar de genomsnittliga inkomstförstärkningarna till följd av det ytterligare förhöjda grundavdraget uppdelat på kön och åldersgrupper. Ökningen är störst i de äldre åldersgrupperna. I samtliga åldersgrupper ökar kvinnors disponibla inkomst mer än mäns.

Diagram 3.8 Procentuell förändring av individuell disponibel inkomst till följd av det ytterligare förhöjda grundavdraget efter kön och åldersgrupp



3.3 Sänkt särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

3.3.1 Bakgrund

Gällande rätt

Tjänsteinkomster i Sverige som uppbärs av fysiska personer som är bosatta utomlands beskattas enligt bestämmelserna i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK), dock med undantag för artister och idrottsmän. Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen (1999:1229). För inkomster i form av pension, sjukersättning och aktivitetsersättning som betalas ut från Försäkringskassan gäller ett gemensamt fribelopp på 0,77 prisbasbelopp.

Den särskilda inkomstskatten är en statlig definitiv källskatt. Detta innebär att den skattskyldige inte behöver deklarerera inkomsten och att någon taxering av inkomsten inte sker. Skatten tas ut med 25 procent av den skattepliktiga inkomsten med undantag för sjöinkomst där skatten tas ut med 15 procent.

För personer som omfattas av SINK ska beslut om särskild inkomstskatt meddelas av Skatteverket. Eftersom det i vissa fall kan vara till nackdel för den skattskyldige att beskattas enligt SINK finns det en möjlighet att välja att i stället få sina svenska tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen. Om den skattskyldige gör ett sådant val sker beskattning enligt en för riket genomsnittlig kommunal skattesats och den skattskyldige ges rätt till avdrag för kostnader i inkomstslaget tjänst, sjöinkomstsvdrag och sådana skattereduktioner som inte bara ges till obegränsat skattskyldiga (allmän pensionsavgift och sjöinkomst). Om den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige ges den skattskyldige dessutom rätt till personliga avdrag. Med personliga avdrag avses bl.a. allmänna avdrag, grundavdrag och jobbskatteavdrag.

Regeringens reformambition

I budgetpropositionen för 2011 aviserade regeringen att den har som reformambition att kombinera en förstärkning av jobbskatteavdraget med en sänkning av den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta av förenklings- och administrativa skäl (prop. 2010/11:1, Förslag till statsbudget för 2011, finansplan och skattefrågor m.m., avsnitt 1.7.4).

I detta avsnitt presenteras ett förslag som innebär att den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta sänks med 5 procentenheter till 20 procent för skattepliktiga inkomster som inte utgör sjöinkomst. Förslaget föreslås gälla från och med 2012.

3.3.2 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta sänks med 5 procentenheter till 20 procent för skattepliktiga inkomster som inte utgör sjöinkomst.

Skälen för promemorians förslag: Skatt enligt SINK tas ut med 25 procent av skattepliktiga inkomster som inte utgör sjöinkomst. Några kostnadsavdrag får inte göras. Inte heller ges jobbskatteavdrag och grundavdrag vid en beskattning enligt SINK. Eftersom det i vissa fall kan vara till nackdel för den skattskyldige att beskattas enligt SINK finns det en möjlighet att i stället välja att få sina svenska tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen. Skattskyldiga som gör detta val och som uteslutande eller så gott som uteslutande uppbär sin totala förvärvsinkomst från Sverige har också rätt till bl.a. jobbskatteavdrag och grundavdrag.

Syftet med SINK är att underlätta för den skattskyldige och förenkla hanteringen för Skatteverket (se prop. 1990/91:107 s. 25). Således bör det för utomlands bosatta endast undantagsvis vara mer förmånligt att välja att beskattas enligt inkomstskattelagen framför en beskattning enligt SINK. Detta kan annars komma att medföra en inte obetydlig ökning av personer som väljer att beskattas enligt inkomstskattelagen. Vid ytterligare förstärkningar av jobbskatteavdraget och det förhöjda grundavdraget för pensionärer finns det därför anledning att sänka den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta med skattepliktiga inkomster som inte utgör sjöinkomst.

Mot bakgrund av att det i denna promemoria föreslås en förstärkning av såväl jobbskatteavdraget som det förhöjda grundavdraget för personer över 65 år, bör den särskilda inkomstskatten även sänkas för utomlands bosatta med andra tjänsteinkomster än sjöinkomst. En sänkning av skattesatsen från 25 till 20 procent får därvid bedömas som lämplig.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 7 § SINK.

3.3.3 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Enligt statistik från Skatteverket uppgick antalet personer som inkomståret 2009 beskattades enligt SINK till drygt 153 000 personer, varav 5 300 hade sjöinkomst. Skatteintäkterna från de utan sjöinkomst uppgick till knappt 1,4 miljarder kronor. En sänkning av skattesatsen med 5 procentenheter till 20 procent bedöms minska skatteintäkten med ca 300 miljoner kronor årligen.

Effekter för myndigheter och företag

Förslaget att sänka den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta medför för Skatteverket endast en marginell förändring, vilken kommer att ingå i den anpassning som årligen görs på grund av ny eller förändrad lagstiftning. Eventuella ekonomiska konsekvenser för Skatteverket får hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få någon budgetpåverkan.

För företagen bedöms förslaget inte få några effekter.

3.4 Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade bilar

3.4.1 Bakgrund

Gällande regler

Förmån av fri eller delvis fri bil beräknas på visst schabloniserat sätt enligt 61 kap. 5–11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Avsikten är att förmånsvärdet i princip ska motsvara kostnaderna för en motsvarande privatägd bil med samma privata körsträcka. För miljöanpassade förmånsbilar finns det dock särskilda regler i 61 kap. 8 a § inkomstskattelagen som innebär att förmånsvärdet sätts ned under vissa förutsättningar.

Reglerna om nedsättning av förmånsvärdet för miljöanpassade bilar tillämpades första gången vid 2000 års taxering. Reglerna innebär att förmånsvärdet för en bil som – helt eller delvis – är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med mer miljöanpassade drivmedel än bensin eller dieselolja och som därför har ett nybilspris som är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, ska sättas ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen. Reglerna infördes bland annat för att underlätta introduktionen av miljöbilar på bilmaknaden och på så sätt skapa bättre förutsättningar för att miljöprestandan hos beståndet av förmånsbilar skulle öka (prop. 1999/2000:6, bet. 1999/2000:SkU7, rskr. 1999/2000:66, SFS 1999:1048).

Den 1 januari 2002 kompletterades dessa regler med en tidsbegränsad möjlighet till ytterligare nedsättning av förmånsvärdet för vissa typer av miljöanpassade bilar. För bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet eller med annan gas än gasol görs nedsättningen till ett värde som motsvarar 60 procent av förmånsvärdet för närmast jämförbara konventionella bil, dock maximalt med 16 000 kronor per år. För bilar som är utrustade med teknik för drift med alkohol görs motsvarande nedsättning till 80 procent av förmånsvärdet för närmast jämförbara konventionella bil, dock maximalt med 8 000 kronor per år. Syftet med denna nedsättning var att ytterligare underlätta introduktionen av miljöanpassade bilar och att få beståndet av dessa fordon att öka (prop. 2001/02:45, bet. 2001/02:SkU12, rskr. 2001/02:122, SFS 2001:1175).

Den tidsbegränsade nedsättningen gällde initialt till och med 2005 års taxering för eldrivna bilar och 2006 års taxering för alkohol- och gasdrivna bilar. Därefter har tidsgränserna förlängts vid tre tillfällen och

för närvarande gäller en gemensam tidsgräns till och med 2012 års taxering, dvs. till och med beskattningsåret 2011 (prop. 2005/06:1, Förslag till statsbudget för 2006, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m., bet. 2005/06:FiU1, rskr. 2005/06:34, SFS 2005:826).

Regeringens reformambition

I budgetpropositionen för 2011 angav regeringen att den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar är viktig för att driva fram den senaste och bästa tekniken vad gäller miljöfordon. Regeringen aviserade att den därför har som reformambition att förlänga den tidsbegränsade nedsättningen för de bilar som är utrustade med den senaste och bästa tekniken för drift med elektricitet eller annan gas än gasol och att den avser att återkomma med ett detaljerat förslag under 2011 om vilka bilar som nedsättningen kommer att omfatta (prop. 2010/11:1, Förslag till statsbudget för 2011, finansplan och skattefrågor m.m., avsnitt 1.7.4).

I detta avsnitt presenteras ett förslag som innebär att den tidsbegränsade nedsättningen förlängs för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från en yttre energikälla eller med annan gas än gasol.

Den nya bestämmelsen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och gälla till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

Utvecklingen av miljöanpassade bilar och drivmedel

I dag är det de fossila drivmedlen bensin och diesel som dominerar när det gäller bilar och andra vägfordon. Dessa bränslen är ändliga resurser, vilket innebär att de kommer att ta slut inom en överskådlig framtid. Vid förbränningen av bensin och diesel uppkommer även fossil koldioxid som spår på växthuseffekten. Detta medför att det pågår ett intensivt arbete för att försöka hitta alternativa drivmedel som har lägre klimat- och miljöpåverkan. Drivmedlen bör även kunna tas fram i stora kvantiteter för att variationen när det gäller infrastruktur och fordons-teknik inte ska bli alltför stor och därmed förbättra möjligheterna att ta fram nya fordon.

Sverige var ett av de första länderna som under 1990-talet genomförde större demonstrationsförsök med bibränslen och eldrift för både tunga och lätta fordon. I programmen gjordes ett flertal studier om olika bränslens för- och nackdelar och deras potential. Därefter har, sedan millennieskiftet, hybridbilar och bibränslebilar börjat introduceras på marknaden, bland annat med hjälp av statliga incitament. De förnybara drivmedel som huvudsakligen varit aktuella är el, biogas från rötning och etanol (E85). Det pågår dock ett intensivt arbete med att ta fram ytterligare alternativa drivmedel med bättre miljöegenskaper.

El är det mest flexibla drivmedlet när det gäller produktion och energiråvara. Det finns potential att producera en tillräcklig mängd el för att tillgodose hela det globala vägtransportssystemet. El har samtidigt minst förluster bland drivmedlen när den används för framdrivning av fordon och ger inga avgasutsläpp från fordonet. Elfordon har dock fram till i dag

varit funktionellt begränsade på grund av den otillräckligt utvecklade tekniken. Sedan mer än tio år säljs hybridbilar som dock inte går att ladda utifrån med el utan endast av el som genereras av fordonet. De är i princip bensinbilar med mycket låg bränsleförbrukning, även i stadstrafik. Dessa bilar har dock varit avgörande för att driva teknikutvecklingen av elkomponenter och batterier framåt. Det senaste decenniet har dock en snabb teknisk utveckling skett och en marknadsintroduktion av nya fordon, s.k. laddhybrider eller plug-in-hybrider, har aviserats av biltillverkarna.

Laddhybrid eller plug-in-hybrid är en vanlig hybridbil med större batteri som går att ladda från elnätet och som även kan köras på ren eldrift. Energiförsörjningen kommer att ske i form av el i varierande grad beroende på i huvudsak batteristorlek och körmönster. Redan vid ganska små batterier kommer kanske 50–75 procent av körningen att kunna gå på el och motsvarande mindre del tankas med annat drivmedel.

Elbilar avser bilar som endast har elmotor och batteri och som är helt beroende av laddning från elnätet. Dessa fordon kan i dag rent tekniskt sett uppnå en räckvidd upp emot 40 mil. De bilar som presenterats når dock runt 10–15 mil och kommer därmed främst att vara kortdistansfordon.

Tekniken när det gäller eldrift är emellertid fortfarande inte ekonomiskt fullt utvecklad varför elfordonen under en inledande period kommer att vara väsentligt dyrare än fordon med endast förbränningsmotor.

Biogas framställd genom rötning av avloppsvatten och avfall (huvudsakligen från livsmedelsproduktion) intar en särställning bland bränslena genom att den både har mycket goda egenskaper som bränsle i fordonet och eliminerar avfallens metanutsläpp. Biogas från avfallsrötning har dock en tydligt begränsad råvarubas. Av den metangas som i dag används av fordon är nästan hälften fossil naturgas med endast marginellt lägre koldioxidutsläpp. Distributionen av gasen är dock kostsam och infrastrukturen släpar i den delen efter. Användningen av biogas förväntas ske främst i områden som kan utnyttja ett fåtal centrala tankställen, dvs. företrädesvis i tätorter. Produktionspotentialen antas motsvara behoven hos en sådan marknad.

Övriga första och andra generationens biobränslen, inklusive biogas från förgasning, konkurrerar alla i princip om samma biomassa. Den totala tillgången på biomassa antas understiga drivmedelsefterfrågan inom vägtransporter globalt.

De flesta gasbilar har två bränslesystem, ett för gas och ett för bensin. Det finns även bilar som uteslutande drivs av gas. Räckvidden för en gasbil är mellan 20–45 mil beroende av bilmodell och körsätt. I den mån bilen även har en bensintank ger det ytterligare 20–70 mils räckvidd.

Kostnaden för den fordonsteknik som tagits fram för etanol och biodiesel är i dag ungefär i nivå med fordonstekniken för bensin och diesel.

Etanol (E85) innehåller ca 85 procent etanol och ca 15 procent bensin på sommaren. På vintern innehåller den dock ca 75 procent etanol och 25 procent bensin. Förutom etanol och bensin kan E85 även innehålla denatureringsmedel som exempelvis MTBE och/eller isobutanol. Bensinen i E85 är bland annat där för att bilarna ska klara kallstarter

lättare. Etanolen i E85 utvinns ur grödor som vete och sockerrör samt annan biomassa. E85 kan användas som bränsle i bilar med en så kallad bränsleflexibel motor. Det innebär att motorn klarar av valfri blandning mellan bensin och etanol. Serietillverkningen av etanolbilar inleddes efter millennieskiftet och har under den senaste tioårsperioden expanderat snabbt och det finns ett flertal olika fordonstillverkare som tillhandahåller flera olika modeller av etanolbilar.

3.4.2 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar förlängs med två år för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol. Nedsättningen föreslås därmed att gälla till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

Skälen för promemorians förslag: Nuvarande regler om nedsättning av förmånsvärdet för miljöanpassade bilar består av två delar. Den första delen består av en permanent nedsättning som innebär att förmånsvärdet för en bil som helt eller delvis är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med mer miljöanpassade drivmedel än bensin eller dieselolja sätts ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för en jämförbar bensin- eller dieseldriven bil. Den andra delen består av tidsbegränsade regler som innebär att för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet eller med annan gas än gasol görs nedsättning till ett värde som motsvarar 60 procent av förmånsvärdet för närmast jämförbara konventionella bil (dock maximalt med 16 000 kronor per år) och för bilar som är utrustade med teknik för drift med alkohol görs motsvarande nedsättning till 80 procent av förmånsvärdet för närmast jämförbara konventionella bil (dock maximalt med 8 000 kronor per år). Den tidsbegränsade nedsättningen gäller till och med beskattningsåret 2011.

Det huvudsakliga syftet med dessa regler är att underlätta introduktionen av miljöanpassade bilar på marknaden och på så sätt skapa bättre förutsättningar för att miljöprestandan hos beståndet av förmånsbilar ska öka.

Under de senaste tio åren har andelen miljöbilar ökat kraftigt. När det gäller förmånsbilar uppgick andelen bilar som omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen under inkomståret 2009 till ca 25 procent av samtliga förmånsbilar. Av dessa bilar var drygt 75 procent etanolbilar, drygt 10 procent gasbilar och ca 10 procent elhybridbilar. Andelen miljöanpassade förmånsbilar visar att de ifrågakvarande reglerna har stimulerat efterfrågan på mer miljövänliga bilar och att de således har haft avsedd effekt. Frågan är nu om den tidsbegränsade nedsättningen bör förlängas ytterligare.

När reglerna om den tidsbegränsade nedsättningen infördes var avsikten att de endast skulle gälla ett fåtal år. Reglerna har därefter förlängts i olika omgångar, bland annat för att det funnits behov av att stimulera utvecklingen av teknik, drivmedel och infrastruktur. Genom

den teknikutveckling och marknadsintroduktion som skett fram till i dag har fordonstekniken såvitt avser etanol (E85) nått en mognad. Det framgår dels av att andelen etanolbilar har ökat fort, särskilt under de senaste åren, dels av att priset för dessa bilar i stort sett motsvarar priset för en likvärdig bensin- eller dieseldriven bil. Infrastrukturen när det gäller distributionen av E85 är också väl utvecklad. Det ursprungliga syftet bedöms därför vara uppfyllt för dessa bilar och skäl saknas därmed att ytterligare förlänga den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för dessa bilar. Det innebär att tillämpningen av dessa regler såvitt avser bilar som är utrustade med teknik för drift med alkohol kommer att löpa ut beskattningsåret 2011.

När det gäller bilar som är utrustade med teknik för drift med el är tekniken alltså i behov av utveckling. Tekniken är fortfarande i ett inledande skede och de el-tekniska systemen, framför allt batterierna, i elbilar är i dagsläget väsentligt dyrare än traditionella förbränningsmotorer. På marknaden finns endast ett fåtal bilar som drivs med el. Flera tillverkare har dock aviserat nya modeller av s.k. laddhybrider eller plug-in-hybrider och som planeras att lanseras under kommande år. Det finns därför behov av ytterligare stimulans för att den påbörjade utvecklingen ska fortsätta och därmed skäl att förlänga den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för sådana bilar. Förlängningen bör dock inte gälla hybridbilar som endast laddas av el som genereras av fordonet. Detta då denna fordonsteknik har nått en mognad samtidigt som andelen bilar på marknaden har ökat till en nivå där den kan anses vara väl introducerad. Nedsättningen bör således endast omfatta bilar där elektriciteten kan tillföras genom laddning från en extern källa, exempelvis från det befintliga elnätet.

Teknikutvecklingen av fordonstekniken för gasbilar har i och för sig, i likhet med etanol- och elhybridbilar, nått en mognad. Emellertid är infrastrukturen såvitt avser distribution av fordonsgasen alltså outvecklad, vilket har hämmat introduktionen av gasbilar på marknaden. Potentialen för gasbilar får dock bedömas vara betydligt större än den befintliga marknadsandelen och den tillfälliga nedsättningen bör därför förlängas även för dessa bilar.

Mot bakgrund av den tidsbegränsade lagstiftningens syfte, att stimulera introduktionen av mer miljövänliga bilar, bör en förlängning av reglerna ske med två år, dvs. till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 61 kap. 8 a § inkomstskattelagen och i punkt 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (2001:1175) om ändring i inkomstskattelagen.

3.4.3 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Kostnaden för en förlängning av den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar är beroende av hur bilförmånsparkens storlek och sammansättning utvecklas. Denna utveckling är i sin tur beroende av ett flertal faktorer, t.ex. den allmänna ekonomiska utvecklingen och den incitamentsstruktur som råder. De senaste åren har andelen etanolbilar ökat kraftigt. I och med att den tidsbegränsade nedsättningen inte föreslås omfatta dessa bilar är det dock troligt att försäljningen av etanolbilar kommer att sjunka. Detsamma gäller sannolikt i hög grad elhybridbilar som inte heller föreslås omfattas av förlängningen. Detta kommer i sin tur troligen att öka andelen bilar som föreslås omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen, nämligen elbilar, laddhybrider och gasbilar. Det är svårt att göra en bedömning av hur många förmånsbilar som kommer att vara laddhybrider, eftersom det för närvarande är fråga om en teknik som ännu så länge finns i liten utsträckning på marknaden. En bedömning kan dock grunda sig på att introduktionen av laddhybrider liknar den för elhybrider. Mot denna bakgrund kan den offentligfinansiella kostnaden för 2012 uppskattas till 140 miljoner kronor (vid ca 300 laddhybrider) och för 2013 till 180 miljoner kronor (vid ca 900 laddhybrider). Skillnaden i kostnad mellan 2012 och 2013 beror alltså på en förväntad ökning av antalet bilar som berörs. Dessutom blir den offentligfinansiella kostnaden större ju högre andel som är laddhybrider bland förmånsbilarna, eftersom den permanenta nedsättningen av förmånsvärdet är större för dessa bilar. Här frångås alltså beräkningskonventionen om fasta baser. Osäkerheten kring antalet laddhybrider bedöms vara stort och det kan noteras att elhybridbilarnas utveckling ”år 3” uppgår till ca 2 400. Om introduktionen av laddhybrider skulle medföra laddhybrider i den storleksordningen redan 2012 eller 2013 bedöms den offentligfinansiella kostnaden då uppgå till knappt 230 miljoner kronor.

Effekter för myndigheter

Skatteverket meddelar, med stöd av förordningen (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen (1999:1229), varje år föreskrifter för värdering av bilförmån. Dessa innebär i princip att Skatteverket, med utgångspunkt i de nybilspriser som tillhandahålls av bilbranschen, ger riktlinjer för hur förmånsvärdet för alla olika bilmodeller ska beräknas. Verket anger också vilka bilmodeller som ska omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen. Skatteverket har vidare på sin hemsida en funktion där var och en kan gå in och räkna fram förmånsvärdet för varje bilmodell, den s.k. bilsnurran. Det aktuella förslaget innebär att färre bilmodeller kommer att omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen. Det torde inte innebära någon ökad administrativ börda för verket att för kommande år justera riktlinjerna för hur förmånsvärdet ska beräknas för dessa bilar. Förslaget bedöms därför inte medföra några ökade kostnader för Skatteverket.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få någon budgetpåverkan.

Effekter för företag

Förslaget innebär att den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar förlängs med två år för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol. Nedsättningen innebär att förmånsvärdet för de bilar som omfattas av förlängningen blir lägre än för närmast jämförbara konventionella bil i ytterligare två år. Det medför i sin tur att även underlaget för socialavgifter minskar, dvs. de arbetsgivaravgifter företaget ska betala blir något lägre under den period nedsättningen föreslås gälla.

Förmånsvärdet för de bilar som i dag omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen men för vilka nedsättningen inte förlängs kommer alltså att omfattas av den permanenta nedsättningen. Det innebär att förmånsvärdet, samt därmed även underlaget för arbetsgivaravgifter, blir detsamma som för närmast jämförbara konventionella bil. Detsamma gäller för de bilar som omfattas av förlängningen om två år då den föreslagna förlängningen upphör att gälla.

När det gäller beräkningen av förmånsvärdet kommer företagen alltså kunna använda sig av Skatteverkets s.k. bilsnurra. Förslaget bedöms därför inte medföra någon förändring av den administrativa bördan för företagen.

Effekter för miljön

Förlängningen av den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol bedöms innebära en högre andel gasbilar, elbilar och laddhybrider jämfört med om den tillfälliga nedsättningen helt hade upphört. Biogas-användningen stimuleras eftersom gasbilar omfattas av förslaget. För de bilar som i dag omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen men för vilka nedsättningen inte förlängs bedöms förslaget däremot innebära en lägre andel av nybilsförsäljningen, jämfört med idag. Dessa bilar är etanolbilar och elhybrider.

Indirekt förväntas positiva effekter för miljön genom att förlängningen stimulerar inköp och användande av dels dyrare och icke fullt etablerade tekniker som utan stöd hade haft det svårare att vinna marknadsandelar, dels tekniker där utvecklad infrastruktur bedöms ha hämmat introduktionen av mer miljöanpassade förmånsbilar på marknaden.

3.5 Förenklad expertskatt

3.5.1 Bakgrund

Gällande rätt

Reglerna om beskattning av experter, forskare eller andra utländska nyckelpersoner infördes den 1 januari 2001 (prop. 2000/01:12, bet. 2000/01:SkU6, rskr. 2000/01:70, SFS 2000:1161) men hade aviserats redan i 1999 års ekonomiska vårproposition (prop. 1998/99:100, s. 167). Reglerna, som ersatte tidigare regler med vissa skattelättnader för utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige, finns i 11 kap. 22–23 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Som skäl för reglerna anfördes i förarbetena bl.a. (prop. 2000/01:12 s. 18) att det fanns ett behov av en lagstiftning som särskilt beaktar de problem som uppkommer vid tillfälliga anställningar av utländsk personal och att detta behov blivit större bl.a. på grund av att våra grannländer hade infört sådan lagstiftning. Dessa länder kunde därför förefalla mer attraktiva när internationella företag valde land för nyetableringar. Syftet med reglerna var således att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft samt att skapa incitament för internationella företag att välja Sverige för nyetableringar och stimulera företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Minskade lönekostnader skulle göra det möjligt för de svenska företagen att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer. Skattelättnaden motiverades också av att de förmåner, som är skälet till det relativt höga uttaget av skatter och avgifter i Sverige, ofta inte kommer dessa nyckelpersoner tillgodo.

Enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen ges skattelättnader till experter, forskare eller andra nyckelpersoner under förutsättning att de uppfyller vissa kvalifikationer. Dessa innebär att den skattskyldige inte får vara svensk medborgare och inte heller ha varit bosatt eller vistats stadigvarande i Sverige (dvs. varit obegränsat skattskyldig) någon gång under fem kalenderår före det kalenderår då arbetet påbörjas. Den skattskyldige får inte heller ha för avsikt att vistas i Sverige under längre tid än fem år. Arbetsgivaren måste vidare vara hemmahörande i Sverige eller, om det är fråga om ett utländskt företag, ha fast driftställe i Sverige. Därutöver måste den skattskyldiges arbete avse:

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

Skattelättnaden innebär, enligt 11 kap. 22 och 23 §§ inkomstskattelagen, att vissa delar av den ersättning som erhålls för arbetet inte ska tas upp till beskattning under de tre första åren. Dessa delar är:

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet, och

2. kostnadsersättning för:

- flyttning till eller från Sverige,
- högst två resor mellan Sverige och tidigare hemland per person och kalenderår för den skattskyldige eller dennes familjemedlemmar, samt
- avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande.

Som lön behandlas i detta sammanhang även vissa sjukförsäkringsförmåner från det svenska socialförsäkringssystemet samt ersättningar för sjukvårdskostnader om de helt eller till huvudsaklig del grundar sig på inkomst av arbete.

Enligt 2 kap. 12 § 1 socialavgiftslagen (2000:980) är en ersättning som är skattefri enligt inkomstskattelagen också avgiftsfri. För arbetsgivaren innebär det att socialavgifter bara ska beräknas på den ersättning som är skattepliktig för den anställde.

Frågan om förutsättningarna för skattelättnader för utländska experter m.fl. är uppfyllda prövas enligt 11 kap. 23 a § inkomstskattelagen av Forskarskattenämnden. Förfarandet regleras i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden. Forskarskattenämnden består enligt 2 § denna lag av sex ledamöter med fem personliga ersättare, vilka samtliga förordnas av regeringen för högst fyra år i taget. Regeringen utser ordförande och vice ordförande samt en ersättare för den senare. Dessa tre ledamöter ska ha särskild insikt i skattefrågor. Därutöver lämnar Föreningen Svenskt Näringsliv och Verket för innovationssystem (Vinnova) förslag på var sin ledamot med ersättare medan Vetenskapsrådet lämnar förslag på två ledamöter med ersättare. Nämnden är beslutför när ordföranden och minst tre andra ledamöter är närvarande vid sammanträdet. Om samtliga ledamöter är ense är nämnden också beslutför om tre ledamöter, bland dem ordföranden, är närvarande.

Enligt 6 § ska ansökan om skattelättnader för utländska nyckelpersoner vara skriftlig och avse viss person. Ansökan får göras av arbetsgivaren eller arbetstagaren. En ansökan om skattelättnad ska ha kommit in till nämnden senast tre månader efter det att det ifrågakvarande arbetet påbörjats och ska innehålla de uppgifter som behövs för att ansökan ska kunna prövas. Det finns inga andra formella krav på ansökans utformning än att den ska vara skriftlig och får lämnas av arbetstagaren eller av arbetsgivaren. Forskarskattenämnden har utformat en ansökningsblankett som också kan laddas ner från nämndens hemsida.

Forskarskattenämndens beslut får, enligt 9 §, överklagas till allmän förvaltningsdomstol av arbetsgivaren, arbetstagaren och Skatteverket. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Med undantag för det första året har det i genomsnitt kommit in ca 445 ansökningar om skattelättnad per år till Forskarskattenämnden. Under 2001 kom det in 1 391 ansökningar vilket beror på att de nya reglerna kunde tillämpas även på personer som redan påbörjat ett kvalificerande arbete i Sverige. Genom åren har Forskarskattenämnden i genomsnitt bifallit ca 55 procent av samtliga avgjorda ärenden. Skattelättnaden får tillämpas under maximalt tre år. Om alla de personer som ansökt om skattelättnad stannar i Sverige och arbetar under hela treårsperioden bör ca 800 personer omfattas av skattelättnaden varje år.

Kritik som framförts

Till Regeringskansliet har inkommit flera skrivelser som kritiserar expertskattereglerna. Den kritik som framförts innebär huvudsakligen att reglerna anses brista i förutsebarhet, framför allt med avseende på vem som kan anses ha en sådan position i företaget att denne är en nyckelperson. Det framhålls därvid att reglerna inte kan användas i rekryteringsprocessen. Vidare framhålls att beslut om expertskatt vanligtvis meddelas först efter det att anställningen påbörjats. Detta medför administrativa problem då arbetsgivaren måste begära tillbaka för mycket innehållen preliminär skatt och inbetalade arbetsgivaravgifter.

Den osäkerhet som råder huruvida skattelättnader kommer att meddelas eller inte anses därvid ha förtagit syftet med lagstiftningen. Det görs därför gällande att reglerna behöver förbättras för att kunna konkurrera om unika och nödvändiga kompetenser inom en global rekryteringsbas.

Ett förslag som framförts är att det införs ett nytt stycke i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen med innebörden att den som har en ersättning för arbete i Sverige som överstiger ett visst belopp alltid ska betraktas som en nyckelperson. Det anses att en sådan ordning skulle förenkla förfarandet och att arbetsgivaren med förhållandevis stor säkerhet skulle veta om skattelättnader kommer att ges.

Andra länder

Flera av EU:s medlemsstater har sedan många år särskilda skatteregler för att stimulera det egna näringslivets anskaffning av kompetens från utlandet och utländska koncerners etablering i respektive land.

I Danmark infördes 1992 (med retroaktiv verkan från 1991) särskilda regler för beskattning av utländska experter eller andra nyckelpersoner. De danska reglerna har nyligen ändrats något med verkan från den 1 januari 2011 och gäller för anställningar som påbörjas efter den 31 december 2010. De nya reglerna innebär i huvudsak att en person som kvalificerar sig för expertskatt beskattas med en fast skattesats på 26 procent under högst 60 månader. Den anställde är därutöver skyldig att betala socialavgifter på 8 procent. Följaktligen är den totala effektiva skattesatsen 31,92 procent.

Reglerna omfattar personer som blir obegränsat skattskyldiga i Danmark i samband med att anställningen påbörjas. Arbetsgivaren ska höra hemma i Danmark eller om arbetsgivaren är ett utländskt företag, ha ett fast driftställe i Danmark. Reglerna gäller även för utländska anställda som deltar i ett godkänt forskningsprojekt.

Som förutsättning för att reglerna ska vara tillämpliga gäller att bruttolönen ska överstiga DKK 69 300 (ca 84 000 kronor) per månad före avdrag för socialavgifter och ATP-bidrag. Anställningen måste vara tidsbegränsad och vara mellan 6 och 36 månader. Det är möjligt att byta anställning under denna tid, förutsatt att villkoren för expertskatt fortfarande är uppfyllda.

Den anställde får vidare inte ha varit skattskyldig i Danmark under en period av 10 år före anställningen och inte delta, eller ha deltagit, direkt

eller indirekt, i ledningen eller kontrollen av arbetsgivaren under anställningen eller under en period av 5 år före anställningens påbörjande.

Före 2011 gällde att utländska experter eller andra nyckelpersoner kunde välja att bli beskattade antingen med en schablonmässig skattesats på 25 procent i 3 år eller med en skattesats på 33 procent under 5 år. Dessutom var de skyldiga att betala socialavgifter på 8 procent. För personer som omfattas av de äldre bestämmelserna finns det särskilda övergångsregler.

Från och med 1996 har *Finland* tidsbegränsade regler om särskild källskatt för utländska nyckelpersoner. Reglerna gäller för närvarande för anställningar som påbörjas senast 31 december 2011. Skatten är en slutlig skatt på 35 procent som dras av arbetsgivaren från den lön som betalas och som ersätter den vanliga progressiva inkomstskatten på ersättningen. Arbetsgivarens ansvar för socialavgifter på lön och annan ersättning till den anställde påverkas inte av expertskattereglerna. Reglerna tillämpas under de första 48 månaderna från arbetets början.

Som förutsättning för tillämpning av reglerna gäller att den anställde är utländsk medborgare och att denne blir obegränsat skattskyldig i samband med att anställningen påbörjas. Den anställde får under en period av fem år dessförinnan inte ha varit obegränsat skattskyldig i Finland. Den anställde måste arbeta som lärare eller bedriva forskningsarbete vid en finsk högre läroanstalt, eller med arbetsuppgifter som kräver specialiskunskaper under förutsättning att lönen uppgår till minst 5 800 euro (ca 52 000 kronor).

Expertskattereglerna tillämpas på lön som är intjänad i Finland för en arbetsgivares räkning som har hemvist i Finland.

Nederländerna har sedan början av 1990-talet särskilda regler för beskattning av företagsledare och experter som värvats utomlands eller sänds ut till Nederländerna. Reglerna är tillämpliga även på nederländska medborgare. I huvudsak innebär reglerna att en arbetsgivare kan betala ut ett skattefritt bidrag för att kompensera för merkostnader i anledning av arbetet i Nederländerna. Bidraget får uppgå till högst 30 procent av den anställdes lön och eftersom det avser att ersätta experten för merkostnader är t.ex. ersättning för dubbelt boende inte avdragsgillt. Arbetsgivaren kan dock betala skolavgifter till en internationell skola utan att dessa tas upp till beskattning hos den anställde men den anställde får inte avdrag för motsvarande kostnad.

För att reglerna ska tillämpas måste den anställde ha en anställning som inte varar längre än 120 månader samt ha expertkunskaper som gör det svårt att rekrytera en motsvarande person i Nederländerna. Det måste vidare ha avtalats i anställningsavtalet om att belopp motsvarande bidraget om 30 procent är inkluderad i lönen. Den anställde måste vara rekryterad utomlands eller utsänd till Nederländerna och anställd av en nederländsk arbetsgivare eller av en arbetsgivare som inte är etablerad där men företräds av en agent som hanterar skyldigheten att innehålla skatt på lön och förmåner.

En anställd som omfattas av expertskattereglerna har rätt att begära att bli betraktad som begränsat skattskyldig för vissa övriga inkomster, främst kapitalinkomster. Även efter ett sådant beslut är personen berättigad till de personliga avdrag m.m. som hänför sig till den skattepliktiga delen av löneinkomsten.

Ansökan om tillämpning av reglerna måste göras senast 4 månader efter det att anställningen påbörjats. Enligt huvudregeln gäller ett beslut om tillämpning av expertskattereglerna i 120 månader. Efter 60 månader har skattemyndigheten emellertid rätt att begära att arbetsgivaren och den anställda visar att förutsättningarna för tillämpning av reglerna fortfarande är för handen.

Även Belgien har ett regelsystem som riktar sig mot utländska experter eller andra nyckelpersoner som arbetar i Belgien. Det innebär i huvudsak att en person som inte är belgisk medborgare och som har behållit centrum för sina ekonomiska intressen utomlands kan bli föremål för särskilda regler om denne arbetar på chefsnivå, är en specialist på hög nivå eller en forskare som är svår att rekrytera i Belgien. Arbetsgivaren måste vara ett dotterbolag eller en filial till ett utländskt bolag eller ett belgiskt bolag som utgör en del av en internationell koncern. Arbetsgivaren kan också vara ett forskningsinstitut eller ett laboratorium (behöver inte tillhöra en internationell koncern) eller ett centres de coordination/coördinatiecentra i en internationell koncern.

Om de särskilda reglerna är tillämpliga innebär det att den anställda betraktas som begränsat skattskyldig i Belgien. Det innebär bland annat att skatteplikt endast inträder för inkomst som är relaterad till det belgiska arbetet. Inkomst som är hänförlig till dagar då den anställda vistats utanför Belgien (även på tjänsteresa) är undantagna från beskattning. Vidare innebär reglerna att vissa ersättningar är skattefria. Exempel på sådana ersättningar är ersättning för flyttkostnader, skillnader i levnadskostnader, skillnader i boendekostnader, skolavgifter till internationell skola, förlust vid försäljning av hus i hemlandet, skillnader i inkomstskatt mellan Belgien och hemlandet etc.

Beslut om tillämpning av reglerna erhålls efter ansökan hos skattemyndigheten. Ansökan måste lämnas senast sex månader efter det att den anställda anländer till Belgien för att kunna tillämpas samma år. Det finns ingen borte tidsgräns för tillämpning av reglerna så länge som förutsättningarna fortfarande är för handen.

3.5.2 Ökad förutsebarhet

Promemorians förslag: Vid tillämpningen av de s.k. expertskatte-reglerna anses en arbetstagare uppfylla villkoren om en viss kompetens, om lön och annan ersättning för arbetet i Sverige under hela anställningen överstiger två prisbasbelopp per månad.

Skatteverket ges möjlighet att besluta om särskild beräkningsgrund för preliminär skatt innan Forskarskattenämnden har prövat förutsättningarna för expertskatt, om arbetstagarens arbetsinkomster överstiger två prisbasbelopp per månad.

Skälen för promemorians förslag: De nuvarande reglerna om särskilda skattelättnader för utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner infördes 2001 och ersatte äldre regler som bara omfattade utländska forskare. Syftet med de nya reglerna var att genom skattelättnader för internationellt efterfrågade personer skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner i

Sverige. Minskade lönekostnader skulle också göra det möjligt för svenska företag att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed skapa förutsättningar för att konkurrera om kvalificerade personer med krav på hög lön efter skatt.

Det har emellertid ifrågasatts om reglerna fyller sitt syfte. Den kritik som riktats mot reglernas konstruktion innebär i huvudsak att de brister i förutsebarhet när det gäller vad som krävs för att vissa arbetsuppgifter ska anses medföra att en person får en nyckelposition i företaget. Att så är fallet uppges bero på att varje prövning är individuell med hänsyn till individens kompetens och dess betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Det finns således inga objektiva rekvisit som kan läggas till grund för prövningen. Eftersom utgången av en ansökan inte kan förutses kan expertskattereglerna enligt kritikerna inte användas i rekryteringsprocessen.

En förutsättning för att expertskattereglerna ska kunna utnyttjas och faktiskt påverka förutsättningarna för en anställning är att parterna någorlunda säkert kan veta att de är tillämpliga redan när förhandlingar för att tillsätta tjänsten börjar. Av villkoren i 11 kap. 22 § första stycket inkomstskattelagen följer att det är tre grupper av personer som avses.

Den första gruppen omfattar kategorin experter med specialistuppgifter med en sådan inriktning och kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera personer på denna nivå inom landet. Den andra gruppen omfattar kategorin individer med forsknings- eller utvecklingsuppgifter på lika hög kompetensnivå och som är lika svåra att rekrytera. Villkoren är i dessa grupper knutna till individens kompetens eller de kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifterna. För att en person ska omfattas av dessa regler ska det vara en objektivt sett särskilt kompetent person inom ett område där kompetensen är mycket svårrekryterad i Sverige.

Den tredje gruppen avser personer som har företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför att de innehar en nyckelposition i företaget. Något krav på att det ska vara svårt att i Sverige rekrytera en person till uppgifterna uppställs inte utan det är enbart uppgifternas betydelse för företaget som är avgörande. Avseende dessa personer måste det således avgöras vilken betydelse en viss arbetsuppgift har för ett specifikt företag.

Av kritiken framgår att svårigheter att bedöma om skattelättnader kommer att beviljas eller inte främst uppkommer när det avser den tredje gruppen, dvs. nyckelpersoner. Skälet för detta är att det måste göras en individuell prövning av den specifika arbetsuppgiftens betydelse för företaget. Detta skapar en osäkerhet om vilka krav som måste vara uppfyllda för att en person ska kvalificera för skattelättnader.

Expertskattereglerna har stor betydelse för Sveriges internationella konkurrenskraft. Det är därför olyckligt om reglerna brister i förutsebarhet. Dessa bör därför förenklas. Ett sätt att öka förutsebarheten är att införa ett tillägg till nuvarande regler som är baserat på objektiva förhållanden och inte innehåller sådana skönsmässiga bedömningar som i dag ska göras av Forskarskattenämnden. Ett sådant tillägg kan vara att alla personer som har en lön över en viss nivå alltid ska anses uppfylla de krav på kompetens som ställs upp för att expertskatt ska beviljas. En liknande metod används till viss del även i Finland och Danmark.

Det får bedömas som lämpligt att ett sådant tillägg görs till nuvarande regler. Det innebär att en anställd som har en lön som överstiger en bestämd nivå alltid förutsätts ha en sådan kompetens som krävs för att expertskatt ska ges. Förslaget bör omfatta samtliga tre kategorier, dvs. oavsett vilken kompetens eller andra egenskaper de i övrigt besitter. Därmed införs ett objektivi rekvisit som är lätt att konstatera i samband med att anställningsavtal infordras. Rekvisitet är också lätt att tolka för den anställde och arbetsgivaren i samband med att villkoren förhandlas. Det blir således lättare att avgöra om skattelättnader kan erhållas. En sådan ändring innebär att avgränsningen av vem som ska anses uppfylla kompetenskraven blir tydligare och därmed mer förutsebar, vilket kommer att underlätta tillämpningen av reglerna. För den som inte når upp till den aktuella lönenivån kommer alljämt möjligheten att kvalificera sig för expertskatt enligt de i dag gällande reglerna att finnas kvar.

När det gäller den lönenivån vid vilken en arbetstagare ska anses uppfylla villkoren om en viss kompetens bör denna inte sättas för lågt. I dag omfattas ca 1 000 personer av expertskatten. Den genomsnittliga årslönen för dessa uppgår till närmare 1 miljon kronor. Medianlönen kan dock vara lägre. Av dessa är en delforskare som sannolikt har en betydligt lägre genomsnittlig årslön. En lönenivå strax över den genomsnittliga lönen som nämns ovan kan bedömas utgöra en lämplig nivå. En jämförelse kan även göras med Danmark där en månadslön om 69 300 danska kronor gäller för att expertskatt ska ges (ca 84 000 kronor). För att storleken på lönenivån inte ska urholkas bör den följa den allmänna prisutvecklingen i samhället. Den bör därför knytas till prisbasbeloppet. För 2011 uppgår prisbasbeloppet till 42 800 kronor. Mot denna bakgrund bör löneförmånen kunna bestämmas till två prisbasbelopp per månad, vilket under 2011 motsvarar 85 600 kronor. En sådan månadsersättning motsvarar en årslön på 1 027 200 kronor.

Den förbättrade förutsebarheten bör kompletteras med en möjlighet för arbetstagaren att ansöka om särskild beräkningsgrund för beräkning av skatteavdrag, dvs. att rätt preliminärskatt ska dras vid utbetalningen av lönen trots att Forskarskattenämnden ännu inte hunnit meddela beslut. Denna möjlighet bör dock endast gälla arbetstagare som uppfyller det föreslagna lönevillkoret.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen samt att en ny paragraf, 55 kap. 13 a §, införs i skatteförfarandelagen (2011:000).

3.5.3 Förfarandet

Promemorians förslag: Forskarskattenämndens ordförande ges behörighet att själv besluta i ärenden som gäller utländska arbetstagare och som har en ersättning för arbetet i Sverige som överstiger två prisbasbelopp per månad.

Skälen för promemorians förslag: Förslaget om att utländska arbetstagare alltid ska kvalificera för tillämpning av expertskattereglerna, om lön och annan ersättning under hela tiden i Sverige överstiger två prisbasbelopp per månad, innebär att det, utöver det befintliga regelverket, införs ytterligare en möjlighet att kvalificera sig för expertskatt. Denna grupp av arbetstagare kvalificerar sig för skattelättnaden på objektivet lätt identifierbara grunder. Det finns inget egentligt utrymme för skönsmåssiga bedömningar. För handläggningen av dessa ärenden finns därför inte samma behov av Forskarskattenämndens samlade kompetens för bedömning av arbetstagarens kvalifikationer och arbetsuppgifternas art m.m. För att underlätta behandlingen och minska handläggningstiden för dessa ärenden, föreslås att beslutet i nämnden ska kunna tas av ordföranden ensam. Därmed behöver handläggningen av ärendet inte invänta sammanträdesdag för nämnden och förfarandet inom nämnden kan förenklas.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 4 § lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden.

3.5.4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De nya reglerna om förenklad expertskatt föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. I fråga om 11 kap. 22 § inkomstskattelagen ska äldre bestämmelser fortfarande tillämpas på anställningar som har påbörjats före ikraftträdandet.

Skälen för promemorians förslag: De nya reglerna om förenklad expertskatt bör träda i kraft den 1 januari 2012. När det gäller förslaget om ändring i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen så innebär detta att det införs en ytterligare möjlighet att ses som en sådan nyckelperson som är kvalificerad för att få expertskatt. Eftersom fråga är om ett tillägg till befintliga regler bör de nya bestämmelserna endast tillämpas på anställningar som påbörjas efter ikraftträdandet. Om anställningen påbörjats före den 1 januari 2012 ska således nuvarande bestämmelser tillämpas.

3.5.5 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

I dag omfattas ca 1 000 personer av expertskatten. Sammantaget undantas 240 miljoner kronor från inkomstbeskattning. Den totala lönesumman uppgår således till 960 miljoner kronor. Expertskatten medför därmed ett bortfall av arbetsgivaravgifter på ca 75 miljoner kronor och av inkomstskatt på ca 135 miljoner kronor. Sammanlagt ger detta en offentligfinansiell kostnad på ca 210 miljoner kronor.

På grund av bristande data är det svårt att uppskatta hur många personer som skulle omfattas av föreslagen förenkling av expertskatte-reglerna. Därmed är det också svårt att beräkna den offentligfinansiella kostnaden. Antalet nyckelpersoner uppskattas öka med 2 250 personer. Om medellönen för de tillkommande nyckelpersonerna antas vara 1,1 miljoner kronor per år (strax över den föreslagna beloppsgränsen) ökar lönesumman med 2,5 miljarder kronor. Av dessa undantas 25 procent från beskattning. Bortfallet av arbetsgivaravgifter blir således ca 195 miljoner kronor och från inkomstskatten ca 355 miljoner kronor. Sammantaget ger detta en offentligfinansiell kostnad på ca 550 miljoner kronor. Regelförändringen innebär således en offentligfinansiell försämring med ca 550 miljoner kronor.

Konsekvenser för myndigheter och företag

Förslaget innebär att förutsebarheten med avseende på beskattningen av utländska nyckelpersoner ökar. Det innebär också att förhandlingar i samband med anställning av en sådan utländsk nyckelperson kan företas på ett säkrare underlag. Båda dessa omständigheter innebär en förenkling för arbetsgivaren och gäller oavsett om arbetsgivaren är ett mindre, medelstort eller större företag.

För Skatteverket innebär förslaget att ett antal rättelser av skatteavdrag kan undvikas. Å andra sidan kan en mindre ökning av särskild skatteberäkning förutses. Sammantaget torde påverkan på Skatteverkets administration vara försumbar. Eftersom förfarandereglerne inte ändras annat än genom att förfarandet med avseende på nyckelpersoner förenklas, påverkas Forskarskattenämndens arbete endast i förenklande riktning. Den ökning av antalet ansökningar som kan förväntas ske, kompenseras av att handläggningen av detta slag av ansökningar kan ske snabbare än i dag genom att beslut kan fattas av ordföranden ensam.

Den ökade förutsebarheten bedöms få till resultat att antalet överklaganden till allmän förvaltningsdomstol minskar. Detta innebär en budgetförstärkning för berörda förvaltningsdomstolar. Med hänsyn till det begränsade antalet överklaganden bedöms denna minskning påverka berörda förvaltningsdomstolars arbetsbörda och resurser endast marginellt.

4 Förändringar i 3:12-reglerna, m.m.

4.1 Gällande rätt

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns särskilda regler som gäller vid beskattningen av aktiva delägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, ska beskattas progressivt som arbetsinkomster och inte proportionellt som kapitalinkomster. För att en ägare ska beröras av de särskilda reglerna ska hon eller han ha varit verksam (aktiv) i fåmansföretaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Andelarna anses då kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket IL. Reglerna innebär bl.a. att beskattningen av utdelningar som tillfaller aktiva ägare upp till ett schablonmässigt beräknat gränsbelopp beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent. Av 57 kap. 20 § IL framgår att detta uppnås genom att utdelning upp till gränsbeloppet tas upp med två tredjedelar i inkomstslaget kapital ($\frac{2}{3}$ av 30 procent = 20 procent). Utdelning över gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst.

Av 57 kap. 10 § IL framgår att gränsbeloppet består av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. I 57 kap. 11 § första stycket IL sägs att årets gränsbelopp antingen är ett belopp som motsvarar två och ett halvt inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (den s.k. förenklingsregeln) eller summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter och ett lönebaserat utrymme (den s.k. huvudregeln). Underlaget för årets gränsbelopp är enligt 57 kap. 12 § IL det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid årets ingång. Det finns särskilda regler för beräkning av omkostnadsbelopp för andelar som förvärvats före år 1990 och 1992. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden sparad utdelningsutrymme som enligt 57 kap. 13 § IL förs vidare till nästa år.

Det lönebaserade utrymmet är enligt 57 kap. 16 § IL 25 procent av löneunderlaget och 25 procent av det löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Löneunderlaget beräknas enligt 57 kap. 17 § IL på grundval av sådan kontant ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och dess dotterföretag. Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

För att få beräkna ett lönebaserat utrymme måste andelsägaren eller någon närstående ta ut lön av viss storlek, vilket framgår av 57 kap. 19 § IL. Detta s.k. löneuttagskrav innebär att ägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret måste ha gjort ett eget löneuttag som inte understiger sex inkomstbasbelopp plus fem procent av den sammanlagda

kontanta ersättningen till anställda i företaget och i dess dotterföretag, dock högst tio inkomstbasbelopp.

I 57 kap. 11 § tredje stycket första meningen IL anges att årets gränslöpp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt.

För kapitalvinster gäller enligt 57 kap. 21 § IL på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränslöppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst och att kapitalvinst som motsvarar gränslöppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, vilket medför en 20-procentig beskattning. I 57 kap. 22 § IL finns dock en takregel för hur mycket som ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Denna s.k. 100-basbeloppsregel innebär att en kapitalvinst inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp (5 110 000 kronor vid kapitalvinst 2011). Kapitalvinst härutöver beskattas utan kvotering till 30 procent i inkomstslaget kapital.

4.2 Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln

4.2.1 Överväganden och förslag

<p>Promemorians förslag: Nivån på schablonbeloppet i den s.k. förenklingsregeln höjs från två och ett halvt till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp.</p>
--

Skälen för promemorians förslag: Förenklingsregeln innebär att delägarna i ett fåmansföretag tillsammans kan ta ut två och ett halvt inkomstbasbelopp i utdelning som beskattas som inkomst av kapital med 20 procents beskattning. Regeln infördes den 1 januari 2006 i förenklings syfte eftersom reglerna om utdelning och kapitalvinst för ägare av fåmansföretag är komplicerade (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). De bedömdes vara särskilt administrativt betungande för de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda. Detta gäller för många nystartade företag. Ytterligare ett skäl för denna regel är att löneunderlagsregeln har ett begränsat värde för t.ex. ägare av nystartade företag på grund av att kravet på eget löneuttag inte alltid kan uppfyllas i ett start- eller expansionsstadium. Förenklingsregeln innebär ursprungligen att ett schablonbelopp på ett och ett halvt inkomstbasbelopp alltid skulle kunna tas ut som kapitalbeskattad inkomst med en skattesats på 20 procent.

När förenklingsregeln infördes bedömdes att uppemot 60 procent av samtliga ägare till kvalificerade andelar skulle välja att tillämpa denna regel. Schablonbeloppet har höjts vid två tillfällen först till två inkomstbasbelopp från ingången av 2007 (prop. 2006/07:1, bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9, SFS 2006:1344) och därefter till två och ett halvt inkomstbasbelopp från ingången av 2009 (prop. 2008/09:65, bet. 2008/09:SkU19, rskr. 2008/09:114, SFS 2008:1343). I dag används förenklingsregeln i ungefär tre fjärdedelar av de drygt 300 000 K10-

blanketter⁶ som lämnas in varje år vid deklarationstillfället. Det finns nu anledning att ytterligare stimulera nyföretagande och förenkla för ägarna av de mindre fåmansföretagen. Schablonbeloppet bör därför höjas till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp från och med den 1 januari 2012. Detta väntas medföra att förenklingsregeln kommer att användas i ytterligare 2 500 fall.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 57 kap. 11 § IL.

4.2.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

En höjning av schablonbeloppet till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp beräknas minska skatteintäkterna med ca 60 miljoner kronor införandeåret. Året efter införandeåret beräknas skattebortfallet öka till ca 80 miljoner kronor. Andra året efter införandeåret beräknas skattebortfallet öka till 90 miljoner kronor, och tredje året efter införandeåret till 100 miljoner kronor. Även åren därefter ökar skattebortfallet, eftersom de sparade utdelningsutrymmen som kan användas som gränsbelopp i samband med avyttring av bolaget kommer att öka. På lång sikt bedöms skattebortfallet vara cirka 170 miljoner kronor per år, vilket också är den varaktiga offentligfinansiella försvagningen som förslaget medför.

Effekter för myndigheter

Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Effekter för ägare av fåmansföretag

Förslaget innebär att förenklingsregeln kommer att kunna användas i ytterligare ca 2 500 fall, vilket medför minskad administrativ börda för berörda företagare.

Skattesänkningen tillfaller till drygt 80 procent män och till knappt 20 procent kvinnor.

⁶ Blankett som lämnas av delägare m.fl. i fåmansföretag till Skatteverket med uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar.

4.3 En takregel för utdelning

4.3.1 Bakgrund

Gällande takregel omfattar bara kapitalvinster och innebär att en kapitalvinst inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp (5 210 000 kronor vid avyttring år 2011).

Regelna leder i vissa fall till att utdelningar beskattas hårdare än kapitalvinster. Detta kan skapa incitament för ägare till kvalificerade andelar att helt eller delvis avyttra bolaget i stället för att tillgodogöra sig avkastningen i bolaget genom utdelningar. I samhällsekonomiskt hänseende kan detta leda till snedvridningar bl.a. genom i övrigt opåkallade avyttringar och genom s.k. inlåsnings effekter.

I en rapport från expertgruppen Edin, Hansson, Lodin (Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet, januari 2005, s. 65 f.) prövades möjligheten att utvidga takregeln för kapitalvinster. I expertgruppens uppdrag ingick särskilt att pröva möjligheterna att utvidga denna regel till att avse även andra tjänstebeskattade inkomster från ett bolag där det finns ägare med kvalificerade andelar. Expertgruppen anförde att ett möjligt reformalternativ skulle kunna vara att utvidga 100-basbeloppsregeln – eventuellt med en justering av nivån – till att inkludera även överutdelning, dvs. utdelning som beskattas i inkomstslaget tjänst. I denna ram borde i princip också inkluderas ägarens löneuttag utöver gränsen för statlig inkomstskatt. En regel av detta slag skulle emellertid enligt expertgruppen innebära att 3:12-reglerna skulle bli än mer komplexa än i dag. Det skulle exempelvis bli nödvändigt att löpande registrera överutdelningar och löneuttag. I princip skulle en sådan registrering behöva ske från det år andelar förvärvas till dess att de avyttras. Dessutom skulle progressiviteten i arbetsinkomstbeskattningen för ägare med hög intjäningsförmåga sättas ur spel. Vid en sammantagen bedömning avstod expertgruppen från att lämna förslag om en reformerad 100-basbeloppsregel.

Frågan om en sådan regel togs även upp i förarbetena till den befintliga takregeln (prop. 2005/06:40, s. 61) men avvisades på grund av dess komplexitet och att progressiviteten i arbetsinkomstbeskattningen för ägare med hög intjäningsförmåga skulle sättas ur spel.

4.3.2 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: En takregel införs för beskattning av utdelning i inkomstslaget tjänst. Regeln innebär att utdelning inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning med högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp.

Skälen för promemorians förslag: Ägare av företag med många anställda kan utnyttja löneunderlagsregeln för att uppnå låg beskattning. Framgångsrika innovatörer med få anställda gynnas inte av denna regel på samma sätt. Dessa kan dock redan i dag delvis undgå att bli tjänstebeskattnade genom att genomföra s.k. interna aktieöverlåtelser. Dagens regelverk skapar således incitament för ägare till kvalificerade andelar att avyttra företaget (internt) i stället för att tillgodogöra sig avkastningen genom utdelning. En takregel för utdelning skulle till viss del komma till rätta med detta problem. Detta bedöms även göra det mer attraktivt att förlägga högavkastande innovativ verksamhet i Sverige. Det förslag som expertgruppen diskuterade ledde dock till ett alltför komplicerat system. Ett enklare alternativ är att införa en takregel för utdelning som bara reglerar till vilken del utdelning som lämnas under ett beskattningsår ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Regeln gäller således bara för utdelning under beskattningsåret och behöver därför inte bli lika komplicerad. Problematiken med att löpande registrera överutdelningar och löneuttag kommer inte att uppstå.

Nivån på en sådan takregel bör vara densamma som för kapitalvinster, dvs. 100 inkomstbasbelopp. Gränsen bör inte sättas lägre eftersom reglerna för utdelning inte bör vara förmånligare än de som gäller för kapitalvinst. Den del av utdelningen som överstiger gränobeloppet och takbeloppet bör – på samma sätt som gäller för kapitalvinstbeskattningen – beskattas till 30 procent i inkomstslaget kapital.

I praktiken torde det vara få delägare som under ett år redovisar utdelning som överstiger 100 inkomstbasbelopp eftersom det redan i dag finns vissa möjligheter att genom interna aktieöverlåtelser undvika tjänstebeskattnings. Den omständigheten att delägare inte behöver göra komplicerade överlåtelser för att kunna utnyttja den befintliga takregeln utgör dock en sådan systemmässig förenkling som väl motiverar införandet av en takregel även för utdelningar.

Lagförslag

Den nya takregeln för utdelning placeras i 57 kap. 20 a § IL. Nuvarande 57 kap. 20 a–20 c §§ IL flyttas till 57 kap. 20 b–20 d §§ IL.

4.3.3 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

De offentliga finanserna bedöms försvagas med ca 30 miljoner kronor per år till följd av förslaget.

Det är endast de personer som tar ut stora utdelningar som får sänkt skatt genom förslaget. Den som vill tillgodogöra sig avkastningen från ett företag kan redan i dag till viss del undgå tjänstebeskattnings genom att genomföra interna aktieöverlåtelser. Det är därför bara ett fåtal personer som direkt berörs av förslaget.

Effekter för myndigheter

Förslaget bedöms inte medföra några större merkostnader för Skatteverket. Eventuella sådana kostnader får dock hanteras inom befintlig ram.

Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Effekter för ägare av fåmansföretag

Förslaget att sätta ett tak för hur mycket utdelning som under ett år ska beskattas i inkomstslaget tjänst bedöms göra det mer attraktivt att förlägga högavkastande innovativ verksamhet i Sverige. Den nya takregeln medför även en förenkling för ägare av fåmansföretag vars företag är mycket vinstrika. Regeln kommer dock bara att tillämpas av ett fåtal företagare, varför förslaget kommer att få en begränsad betydelse för befintliga företagare.

Utifrån deklarationsdata från 2008 och 2009 förefaller det som att det nästan enbart är män som skulle omfattas av skattesänkningen, men det statistiska urvalet är för litet för att någon exakt uppskattning av hur stor andel av skattesänkningen som tillfaller respektive kön ska kunna göras.

4.4 Upplägg med hjälp av förenklingsregeln

4.4.1 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: En andelsägare får bara använda sig av förenklingsregeln vid beräkning av årets gränsbelopp för andelar i ett företag.

Skälen för promemorians förslag: Skatteverket har uppmärksammat att det förekommer skatteplanering med hjälp av förenklingsregeln. Skatteplaneringen synes i första hand gå ut på att kringgå den karenstid om fem år som gäller enligt 57 kap. 4 § IL, men kan även utan ett sådant syfte medföra att betydande arbetsinkomster kommer att kapitalbeskattas till 20 procent.

Med kvalificerad andel avses enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Karenstiden finns för att förhindra kringgåenden som innebär att vad som egentligen är arbetsinkomst beskattas som kapitalinkomst.

Ett syfte med bestämmelserna om karenstid angavs vid införandet vara att det inte skulle vara möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Tioårsperioden (numera femårsperioden) räknas i sådant fall först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört (prop. 1989/90:110, s. 703 f.).

Efter en lagändring 1995 har det hävdats att andelarna i ett vilande företag efter karenstidens utgång inte kan vara kvalificerade på grund av att verksamheten fortsätter i ett nytt företag (se SOU 2002:52, del 1, s. 291 och 324). Ett rättsfall, RÅ 2010 ref. 11 III, visar emellertid att reglerna inte ska tolkas på detta sätt. Karenstiden slutar således inte att löpa efter fem år om verksamheten fortsätter i ett annat fåmansföretag.

Enligt vad som erfarits förekommer det upplägg i syfte att kringgå denna konsekvens av karenstiden. Detta kan ske på följande sätt. A äger samtliga kvalificerade andelar i X AB. I bolaget finns en beskattad vinst på 3 miljoner kronor som A vill ta ut utan beskattning i inkomstslaget tjänst. A bildar därför fem nya aktiebolag. Därefter överlåter han 20 procent av aktierna i X AB till vart och ett av de nya aktiebolagen för en köpeskilling som motsvarar omkostnadsbeloppet. Härfter delas vinsten i X AB om 3 miljoner kronor ut till de fem aktiebolagen. Varje bolag erhåller 600 000 kronor i utdelning. Detta kan ske skattefritt då andelarna är näringsbetingade. Varje bolag kan härfter dela ut 127 750 kronor (utdelning, 2011) motsvarande årets gränobelopp enligt förenklingsregeln eller 638 750 kronor totalt per år till A som bara beskattas med 20 procent. På fem år kan hela vinsten på 3 miljoner kronor tas ut till 20 procent skatt. Verksamheten kan under tiden fortsätta i X AB.

Det bör inte vara möjligt att kringgå karensregeln på det sätt som redovisats. Det finns därför anledning att begränsa användningen av förenklingsregeln. När det gäller hur en sådan begränsning ska utformas är en möjlighet att utforma begränsningen så att en andelsägare bara kan använda förenklingsregeln i ett företag. En annan möjlighet är att förenklingsregeln begränsas till högst ett schablonbelopp per delägare.

Syftet med förenklingsregeln är att underlätta för de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda t.ex. nystartade företag. Ett typiskt exempel är en enskild näringsidkare som omvandlar sin enskilda näringsverksamhet till ett aktiebolag. När det är fråga om ägande i flera företag är det inte självklart att andelsägaren ska kunna använda förenklingsregeln i samtliga företag.

Ett lämpligt sätt att förhindra uppläggen torde därför vara att begränsa tillämpningen av förenklingsregeln till ett företag per person. Regeln bör således utformas så att en andelsägare bara får använda sig av förenklingsregeln vid beräkningen av årets gränobelopp för andelar i ett företag. Om en andelsägare även äger andelar i andra fåmansföretag ska huvudregeln användas för dessa andelar.

Lagförslag

Förslaget tas in i en ny paragraf, 57 kap. 11 a § IL.

4.4.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Under 10 procent av de som omfattas av 3:12-reglerna deklarerar som delägare i mer än ett fåmansföretag. I dessa deklARATIONER skulle man bara få använda sig av förenklingsregeln i högst ett företag.

Många ägare tar dock ut en låg utdelning eller ingen utdelning alls. Baserat på data från 2009 så tar tre fjärdedelar av de som berörs av förslaget inte ut någon utdelning alls i kapital. För dem har inte reformen någon effekt på skattebetalningen, åtminstone inte införandeåret. Ytterligare en ganska stor grupp har så pass stora sparade utdelningsutrymmen att hela utdelningen ryms inom det sparade utdelningsutrymmet. Därför bedöms endast cirka 2 000 personer, vilket är under en procent av de som omfattas av 3:12-reglerna, få höjd skatt till följd av förslaget. Skatteintäkterna beräknas öka med cirka 60 miljoner kronor införandeåret.

På länge sikt påverkar reformen storleken på sparade utdelningsutrymmen. Minskade sparade utdelningsutrymmen ökar statens framtida skatteintäkter. Hur stor denna effekt är i detta fall är svårt att kvantifiera, men effekten bedöms som relativt liten.

Effekter för myndigheter

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Effekter för ägare av fåmansföretag

De aktieägare som berörs kan få högre skatt. Detta måste emellertid vägas mot det väsentliga skattebortfall som kan uppkomma om ingen reglering sker. Samtidigt måste det vägas in att syftet med förenklingsregeln i första hand är att gynna de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda och som regelmässigt torde bedriva sin verksamhet i ett företag. När det är fråga om ägande i flera företag är det inte självklart att andelsägaren ska kunna använda förenklingsregeln i samtliga företag. Det har därför inte ansetts lämpligt att utforma reglerna på ett annat sätt (se avsnitt 4.4.1).

De ökade skatteintäkterna till följd av förslaget skulle till drygt 80 procent komma från män och till knappt 20 procent från kvinnor.

4.5 Upplägg med inte varaktiga kapitaltillskott

4.5.1 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Underlaget för årets gränsbelopp ska minskas med kapitaltillskott som lämnats under de två närmaste föregående beskattningsåren.

Skälen för promemorians förslag: Av redogörelsen för gällande rätt framgår att årets gränsbelopp beräknas genom att det omkostnadsbelopp

som skulle ha använts om andelen avyttras vid årets ingång, underlaget för årets gränsbelopp, multipliceras med en viss procentsats. Det är därför fördelaktigt för andelsägaren om omkostnadsbeloppet är högt vid årets ingång. Ett högre omkostnadsbelopp ger ett högre gränsbelopp, vilket i sin tur leder till att andelsägaren kan ta ut en högre utdelning som beskattas till 20 procent.

Skatteverket har den 11 november 2009 på sin webbplats pekat på olika förfaranden som går ut på att andelsägaren kortvarigt höjer omkostnadsbeloppet genom tillskott (det s.k. bankupplägget). Skatteverket har härvid lämnat följande förenklade exempel för att beskriva grunderna för förfarandet.

1. En ägare till ett fåmansföretag lånar ett antal miljoner kronor av en bank och lämnar ett belopp motsvarande lånet som ovillkorat tillskott till sitt företag i slutet av år 1.
2. Ägaren beräknar ett gränsbelopp vid ingången av år 2 som baseras på att det ovillkorliga tillskottet höjt omkostnadsbeloppet.
3. I början av år 2 delar företaget ut allt fritt kapital exklusive tillskottet. Utdelningen uppgår till belopp motsvarande gränsbeloppet och beskattas som inkomst av kapital med 20 procent.
4. Företaget, som inte bedriver någon verksamhet, likvideras och insatt kapital inklusive det ovillkorade tillskottet utbetalas till ägaren. Detta kan ske utan skattekonsekvenser, eftersom utbetalningarna motsvaras av omkostnadsbeloppet för andelarna. Därefter återbetalas lånet.

Skatteverket uppger att uppläggen ofta görs mer komplicerade genom interna aktieöverlåtelse till nybildade företag. Skatteverket anser att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte och har för avsikt att låta domstolarna pröva om denna typ av förfaranden med kortsiktiga höjningar av aktieägarens samlade omkostnadsbelopp för aktierna kan underkännas, dels med stöd av att någon avsikt att skjuta till varaktigt kapital inte förelegat, dels med stöd av lagen mot skatteflykt.

Oavsett om denna typ av upplägg kan underkännas skatterettsligt eller inte, finns det anledning att utforma systemet så att det klart framgår att det inte ska vara möjligt att utnyttja reglerna på angivet sätt. Det bör därför införas uttryckliga bestämmelser som förhindrar ovanstående förfarande.

Vid utformningen av sådana bestämmelser kan en jämförelse göras med de regler som gäller för kapitalunderlag vid räntefördelning och expansionsfond samt för beloppsspärren i bestämmelserna om under-skotts företag.

Reglerna för kapitalunderlag för räntefördelning finns i 33 kap. 8 och 19 §§ IL medan reglerna för kapitalunderlag för expansionsfond finns i 34 kap. 7 och 13 §§ IL. Reglerna innehåller en begränsning för att förhindra att kapitalunderlagen manipuleras. Denna begränsning innebär att sådana tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten ska minska underlaget.

Vad gäller beräkning av beloppsspärren i reglerna om underskotts-företag i 40 kap. IL finns det bestämmelser i 40 kap. 16 § IL som syftar till att denna spärr inte ska sättas ur spel genom att underskottsföretaget får kapitaltillskott före en ägarförändring. Beloppsspärren inträder vid ägarförändringar som innebär att en fysisk person eller ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag.

Beloppsspärren kan förenklat sägas innebära att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskottet överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget.

Utgiften ska dock enligt 40 kap. 16 § första stycket IL minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen, men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Syftet är att förhindra att beloppsspärren sätts ur spel genom att underskottsföretaget får kapitaltillskott före ägarförändringen. Bestämmelserna i 40 kap. 16 § IL har nyligen ändrats för att förhindra kringgåenden (se prop. 2009/10:47, bet. 2009/10:SkU25, rskr. 2009/10:123, SFS 2009:1453). Ändringen innebär att förvärvsutgiften även ska minskas med kapitaltillskott som helt eller delvis medfört ägarförändringen om det inte är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet fått en tillgång av verkligt och särskilt värde.

För de transaktioner som sker för att höja underlaget för årets gränsbelopp bedöms det som enklast och mest effektivt att på liknande sätt som i reglerna om beloppsspärren, uttryckligen reglera att underlaget för årets gränsbelopp, dvs. det omkostnadsbelopp som enligt 57 kap. 12 § första stycket IL skulle ha använts om andelen avyttrats vid årets ingång, ska minskas med kapitaltillskott som lämnats viss tid före beskattningsårets ingång. Tiden bör vara densamma som i reglerna om beloppsspärren, nämligen två år. Uttrycket kapitaltillskott ska tolkas på samma sätt som i 40 kap. 16 § IL och ska således omfatta förutom ovillkorade tillskott även t.ex. tillskott som gjorts vid en nyemission och tillskott som gjorts genom underprisöverlåtelse till bolaget eller genom förvärv från bolaget till överpris (se Ds 1993:28, s. 251 och prop. 2009/10:47, s. 10 f.). Den nya bestämmelsen bör tas in i 57 kap. 12 § tredje stycket IL.

Även kapitaltillskott som lämnats till ett företag före ett andelsbyte kommer att räknas bort när gränsbelopp ska beräknas efter andelsbytet på mottagna andelar. Ett exempel kan illustrera hur bestämmelserna ska tillämpas.

Den fysiske personen A äger kvalificerade andelar i AB X. Omkostnadsbeloppet är 100 000 kronor. A tar ett lån och gör år 1 ett ovillkorat tillskott på 20 miljoner kronor. Under förutsättning att detta tillskott skattemässigt accepteras, höjer det omkostnadsbeloppet för A:s andelar i AB X till 20 100 000 kronor. Hon får emellertid inte räkna med tillskottet när gränsbeloppet ska beräknas vid ingången av år 2, eftersom tillskottet inte ska räknas med i underlaget för årets gränsbelopp som således beräknas till 100 000 kronor.

Under år 2 avyttrar A andelarna i AB X genom ett andelsbyte till AB Y och A erhåller andelar i AB Y som ersättning. De mottagna andelarna ska enligt 48 a kap. 10 § IL anses förvärvade för omkostnads-

beloppet i AB X, dvs. 20 100 000 kronor. De mottagna andelarna är kvalificerade enligt 57 kap. 7 § men kan också vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. Det ska därför beräknas ett gränsbelopp vid ingången av år 3. Även i detta fall kommer underlaget för gränsbeloppet att beräknas till 100 000 kronor, eftersom omkostnadsbeloppet ska minskas med tillskottet vid beräkning av underlag för gränsbeloppet enligt förslaget.

Avslutningsvis bör framhållas att de nya reglerna inte utesluter att transaktioner som formellt sett inte strider mot de föreslagna reglerna men som sker i syfte att manipulera omkostnadsbeloppet i rätts-tillämpningen ändå kan komma att underkännas skatterättsligt enligt andra regler eller lagen mot skatteflykt.

Lagförslag

Förslaget föranleder ett nytt tredje stycke i 57 kap. 12 § IL.

4.5.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Det finns inga säkra uppgifter om i hur stor omfattning skatteplanering på angivna sätt förekommer. Det är därför inte möjligt att beräkna de ekonomiska konsekvenserna av förslaget. Det kan i vart fall konstateras att statsinkomsterna inte kommer att minska på grund av förslaget. Om ingen reglering sker kan det i stället uppkomma ett betydande skattebortfall.

Effekter för myndigheter

I dag förekommer det ett antal processer med anledning av det oklara rättsläget. De föreslagna ändringarna innebär att det förtydligas att detta upplägg inte ska kunna medföra skattelättnader. Detta kan i viss mån leda till en minskning av Skatteverkets och de allmänna förvaltningsdomstolarnas arbetsbörda. Samtidigt kan ny lagstiftning alltid leda till nya gränsdragningsfrågor. Förslagen torde dock sammantaget inte medföra några merkostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Effekter för ägare av fåmansföretag

Den föreslagna åtgärden berör ägare av kvalificerade andelar i fåmansföretag som lämnat kapitaltillskott till sitt företag under de närmast föregående två åren före beskattningsåret. Sådana tillskott kommer inte att kunna ligga till grund för gränsbelopp under beskattningsåret. På så sätt kommer den ovan beskrivna skatteplaneringen inte att kunna genomföras. Det uppkommer en administrativ merkostnad för de aktieägare som lämnat sådana tillskott, eftersom uppgift om detta måste lämnas i deklarationen. Beräkningen av årets gränsbelopp kompliceras också något för dessa aktieägare. Det är inte möjligt att med

någon exakthet ange hur många aktieägare som berörs. Dessa konsekvenser måste vägas mot det betydande skattebortfall som kan uppkomma om någon effektiv reglering inte sker. Det har inte ansetts möjligt att utforma reglerna på ett mindre ingripande sätt om den beskrivna skatteplaneringen ska förhindras. Det har även prövats att utforma reglerna med mönster från de bestämmelser om kapitaltillskott som finns för räntefördelning och expansionsfond.

4.6 Upplägg med lönebolag

4.6.1 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Om en andel i ett företag ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med i det lönebaserade utrymmet för andelen.

Skälen för promemorians förslag: Skatteverket har i samband med sin kontrollverksamhet funnit att det förekommer att löneunderlag utnyttjas dubbelt för att andelsägare ska erhålla högre gränsbelopp. Detta har skett genom att bolag, som endast innehåller aktiekapital och höga löneunderlag, förvärvas strax före årsskiftet. Följande exempel belyser hur förfarandet kan gå till.

A äger Holding AB som i sin tur äger dotterbolaget AB X. I AB X bedrivs det näringsverksamhet och löner har utbetalts t.o.m. november år 1 med 25 miljoner kronor. B äger AB Y, som är mycket lönsamt. I AB Y finns inga anställda mer än B och därför inte något högt löneunderlag. Skatteplaneringen genomförs i följande steg.

1. Holding AB bildar ett nytt dotterbolag AB Z, varefter verksamheten i AB X t.ex. genom en underprisöverlåtelse förs över till AB Z. Alla vinstmedel i AB X delas ut till Holding AB. Detta kan ske utan beskattning då Holding AB:s andelar i AB X är näringsbetingade. AB X innehåller härefter bara aktiekapitalet och ett löneunderlag på 25 miljoner kronor.
2. B köper AB X från Holding AB den 1 december år 1. Priset beräknas utifrån aktiekapitalet plus viss ersättning för löneunderlaget. B säljer därefter AB Y till AB X. Priset bestäms till omkostnadsbeloppet ökat med gränsbeloppet, vilket innebär att endast kapitalbeskattning till 20 procent aktualiseras. Under december år 1 tar B ut en lön från AB X eller AB Y, så att löneuttagskravet i 57 kap. 19 § IL uppfylls.
3. Efter AB X:s förvärv av AB Y delar AB Y ut alla vinstmedel till AB X under december år 1. Detta kan ske utan beskattning, eftersom AB X andelar i AB Y är näringsbetingade.
4. Under år 2 kan B på grund av löneunderlaget i AB X lyfta utdelning från AB X på ca 11,7 miljoner kronor som kapital-

beskattas med 20 procent om det antas att år 1 är 2009 (från hans egen lön bortses)⁷.

5. A förlorar inget löneunderlag, eftersom Holding AB får beakta lönerna under den tid man ägt AB X. Enligt 57 kap. 17 § IL beräknas löneunderlaget på grundval av ersättning som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och dess dotterföretag. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som underlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med. Eftersom hela löneunderlaget har betalats ut under den tid som Holding AB ägde AB X får hela löneunderlaget beaktas.
6. Nästa år torde motsvarande transaktioner kunna göras på nytt, även om det inte ska bortses från att förfarandet kan stöta på praktiska och formella svårigheter.

En ändring bör göras så att bara ersättningar som betalats ut under den tid som en andel ägts ska räknas in i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen. Detta innebär att löneunderlaget – och det lönebaserade utrymmet – därmed kan bli olika stort för olika andelar i samma företag. I exemplet ovan skulle B, efter en sådan ändring, inte kunna beräkna något löneunderlag från AB X på grund av löner som betalats ut i AB X före den 1 december.

Lagförslag

Förslaget föranleder ett nytt tredje stycke i 57 kap. 16 § IL.

4.6.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Det finns inga säkra uppgifter om i hur stor omfattning skatteplanering på angivna sätt förekommer. Det är därför inte möjligt att beräkna de ekonomiska konsekvenserna av förslagen. Det kan i vart fall konstateras att statsinkomsterna inte kommer att minska på grund av förslaget. Om ingen reglering sker kan det i stället uppkomma ett betydande skattebortfall.

Effekter för myndigheter

De föreslagna ändringarna innebär att det görs klart att detta upplägg inte ska kunna medföra skattelättnader. Detta kan i viss mån leda till en minskning av Skatteverkets och de allmänna förvaltningsdomstolarnas

⁷ (25 % av 25 miljoner kronor = 6,25 miljoner kronor) + (25 % av 21 946 000 kronor = 5 486 500 kronor) = 11 736 500 kronor. Inkomstbasbeloppet 2009 är 50 900 kronor och 60 inkomstbasbelopp är 3 054 000 kronor. Av löneunderlaget på 25 miljoner kronor överstiger (25 000 000 – 3 054 000 kronor =) 21 946 000 kronor 60 inkomstbasbelopp.

arbetsbörda. Samtidigt kan ny lagstiftning alltid leda till nya gränsdragningsfrågor. Förslagen torde dock sammantaget inte medföra några merkostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Effekter för ägare av fåmansföretag

Förslaget innebär att ägare av kvalificerade andelar inte kommer att kunna tillgodogöra sig lönebaserat utrymme som baserar sig på ersättningar som betalats ut under tid som andelen inte ägts. Den ovan beskrivna skatteplaneringen kommer därmed inte att kunna genomföras. Reglerna kan dock innebära att det lönebaserade utrymmet efter ett förvärv av andelar blir lägre än tidigare och att visst merarbete och därmed kostnader uppkommer vid beräkningen av lönebaserat utrymme. Det är inte möjligt att med någon exakthet ange hur många aktieägare som berörs. De administrativa kostnaderna torde dock vara små och får vägas mot att de nuvarande reglerna kan leda till betydande skattebortfall.

4.7 Höjd räntefördelningsränta

4.7.1 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Räntesatsen för positiv räntefördelning höjs från statslåneräntan ökad med fem procentenheter till statslåneräntan ökad med fem och en halv procentenhet.

Skälen för promemorians förslag: Genom lagstiftning hösten 1993 infördes regler om räntefördelning vid beskattning av enskilda näringsidkare och fysiska personer som äger andel i handelsbolag. Reglerna finns numera i 33 kap. 1L. Positiv räntefördelning innebär att avdrag medges vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för en schablonmässigt beräknad avkastning på eget kapital som investerats i verksamheten. Motsvarande belopp tas i stället upp som intäkt av kapital. Räntesatsen vid positiv räntefördelning uppgår sedan 1997 till statslåneräntan ökad med fem procentenheter (prop. 1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:440). Reglerna har använts som ett medel för att uppnå en likvärdig beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare jämfört med vad som gäller för ägare av fåmansföretag.

I tidigare avsnitt föreslås förändringar i de s.k. 3:12-reglerna som gäller för delägare av fåmansföretag. För att de föreslagna ändringarna inte ska leda till att balansen i beskattningen av delägare i fåmansföretag och enskilda näringsidkare förskjuts föreslås att räntesatsen vid positiv räntefördelning höjs från statslåneräntan ökad med fem procentenheter till statslåneräntan ökad med fem och en halv procentenhet.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring av 33 kap. 3 § 1L.

4.7.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

En höjning av räntefördelningsräntan innebär att inkomster ”flyttas” från dubbelbeskattad inkomst av näringsverksamhet till enkelbeskattad inkomst av kapital. Att höja räntesatsen för positiv räntefördelning för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare med en halv procentenhet beräknas kosta drygt 110 miljoner kronor per år, i 2012 års ekonomiska miljö. Beräkningen baseras på utfallsdata från 2008.

Effekter för myndigheter

Höjningen av räntesatsen vid positiv räntefördelning påverkar inte arbetsbördan eller kostnaderna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Effekter för företag

Höjningen av räntesatsen vid positiv räntefördelning syftar till att upprätthålla neutraliteten vid beskattningen av olika företagsformer och innebär en skattelättnad för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare. Skattesänkningen beräknas till knappt 80 procent tillfalla män och till drygt 20 procent kvinnor.

4.8 Lättnadsreglernas tillämpning på öakta bostadsföretag

4.8.1 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Lättnadsreglerna i förhållande till s.k. öakta bostadsföretag förlängs till och med utgången av år 2015.

Skälen för promemorians förslag: I propositionen 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag föreslogs att bestämmelserna i 43 kap. IL om utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag skulle upphävas. Riksdagen antog dock skatteutskottets förslag att andelar i s.k. öakta bostadsrättsföreningar inte skulle omfattas av de reformerade reglerna för onoterade företag (bet. 2005/2006:SkU10, rskr. 2005/06:116). Lagtekniskt skedde detta genom en övergångsbestämmelse med innebörd att lättnadsreglerna tillämpas till och med utgången av år 2008 för s.k. öakta bostadsföretag (se punkt 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen [2005:1136] om ändring i IL). Utskottet ansåg att det var lämpligt att vänta med ett ställningstagande i avvaktan på den översyn av skattesituationen för de öakta bostadsrättsföreningarna som regeringen, enligt vad utskottet hade erfarit, hade för avsikt att vidta.

I prop. 2007/08:156 konstaterades att någon översyn av skattereglerna för bostadsrättsföreningar och andra bostadsföretag inte hade kommit till stånd. Regeringen ansåg att de äldre bestämmelser, som enligt den dåvarande regeringen skulle tillämpas till utgången av år 2008, borde

fortsätta tillämpas i avvaktan på att en översyn av dessa skatteregler kunde genomföras. Det bedömdes som lämpligt att tillämpningen skulle ske till och med utgången av 2011. Riksdagen antog regeringens förslag (bet. 2008/09:SkU3, rskr. 2008/09:5, SFS 2008:829).

Någon översyn av skattereglerna för bostadsrättsföreningar och andra bostadsföretag har ännu inte kommit till stånd. Lättnadsreglerna bör därför på nytt förlängas i förhållande till s.k. oäkta bostadsföretag i avvaktan på att en översyn av dessa skatteregler kommer till stånd. Det bedöms som lämpligt att de äldre bestämmelser som enligt nuvarande reglering ska tillämpas till och med utgången av år 2011, ska fortsätta tillämpas till och med utgången av år 2015.

4.8.2 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Kostnaden för att förlänga lättnadsreglerna beräknas uppgå till 26 miljoner kronor för 2012.

Effekter för enskilda skattskyldiga

Konsekvenserna av förlängningen av tillämpningen av lättnadsreglerna är i allt väsentligt positiva för berörda skattskyldiga.

Effekter för myndigheter

Skatteverket har under lång tid haft att tillämpa bestämmelserna i det upphävda 43 kap. IL. Sammantaget bedöms de eventuellt ökade kostnader som förslaget om förlängd tillämpning av 43 kap. medför rymmas inom Skatteverkets befintliga anslag.

Även de eventuellt ökade kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna som kan föranledas av förslaget om förlängd tillämpning av det upphävda 43 kap. IL bedöms rymmas inom befintliga anslag.

5 Utökad avdragsrätt för företags utgifter för forskning och utveckling

5.1 Bakgrund

Enligt en allmän regel (16 kap. 1 §) i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, har företag rätt till avdrag i inkomstskattelagen näringsverksamhet för vad som i bland kallas driftskostnader, dvs. utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Utan särskild reglering skulle utgifter för forskning och utvecklingsarbete i många fall kunna dras av med stöd av denna allmänna regel. För utgifter för forskning och utveckling finns emellertid en särskild bestämmelse som reglerar avdragsrätten, 16 kap. 9 § IL. Den har följande lydelse:

Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Bestämmelserna i denna lag om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar skall dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag tillämpas också på utgifter som avses i första stycket.

Den särskilda bestämmelsen om avdragsrätt för forskningsbidrag infördes genom lagstiftning 1970, i dåvarande kommunalskattelagen (1928:370). Enligt förarbetena var avsikten att åstadkomma en utvidgning av avdragsrätten (prop. 1970:135, s. 30). Innan avdragsregeln infördes bedömdes avdragsrätten enligt den numera upphävda kommunalskattelagens allmänna regler om vad som var att hänföra till driftskostnad. Äldre praxis var tämligen restriktiv varvid avdrag i huvudsak endast medgavs om den vetenskapliga forskningen hade karaktär av s.k. målforskning (i motsats till grundforskning) eller annars hade en mer *direkt eller påtaglig betydelse* för den skattskyldiges intäktsförvärv (a. prop. s. 5). En förutsättning för avdragsrätten syntes vara att mottagaren drev verksamhet av sådan art, att kostnaderna för verksamheten skulle ha varit avdragsgilla för bidragsgivaren om denne själv utövat verksamheten. Mottagarens verksamhet fick alltså inte vara av alltför allmän natur.

I förarbetena till 1970 års bestämmelse anges att goda skäl talar för en utvidgning av avdragsrätten för företagets forskningskostnader. Det hänvisas till den snabba utvecklingen på teknikens områden och den hårdnande konkurrensen inom och utom landet, vilket framtvingar en ökad satsning från företagets sida på forskningsverksamhet av olika slag. Det uppges vidare att det ligger i sakens natur att forskningen i betydande omfattning måste avse även grundforskning och annan forskning av allmän natur som inte omedelbart kan utnyttjas av företagen. Det anses ohållbart att i avdragshänseende göra åtskillnad mellan olika slags forskning, som t.ex. målforskning och grundforskning. Därtill kommer att denna gränsdragning lätt blir godtycklig. Vidare noteras att företagen i allt större utsträckning har kommit att satsa på kollektiv forskning. Detta uppges vara av allmänt intresse och något som inte borde hämmas av skattelagstiftningen. Det var för den kollektiva forsk-

ningsverksamheten som den utvidgade avdragsrätten bedömdes komma att få störst betydelse.

Lagstiftaren avstod från att försöka definiera vad som avses med forsknings- och utvecklingsarbete eller vari sambandet mellan företagets verksamhet och forsknings- och utvecklingsarbetet skulle bestå. Det förhållandet att avdragsrätten avses omfatta kostnaderna även för sådan forskning vars resultat endast indirekt och först på längre sikt kan antas ge något utbyte för den skattskyldige ansågs omöjliggöra några exakta gränsdragningar i det ena eller andra hänseendet. Efter att ändå ha redogjort något (a. prop. s. 32) för vari forskning kan bestå (målforskning eller grundforskning) och vad som normalt kännetecknar utvecklingsarbete konstaterades att det väsentliga för avdragsrätten är att forskningen eller utvecklingsarbetet har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges rörelse. Rätt till avdrag ska inte kräva mer än att företaget har ett *rimligt intresse* av forskningen eller utvecklingsarbetet i näringsverksamheten. Däremot föreligger inte avdragsrätt för sådant som normalt helt faller utanför näringsverksamheten.

I förarbetena uppges vidare att förslaget, trots att de många slagen av forsknings- och utvecklingsarbeten som omfattas av avdragsrätten inte går att precisera närmare, ändå förutsätter ett ”visst samband” mellan företagets verksamhet och det utförda forsknings- eller utvecklingsarbetet. Frågan om forskningens samband med den skattskyldiges näringsverksamhet uppges vara något som måste prövas från fall till fall och som knappast torde vålla några större svårigheter i praktiken. De ekonomiska lagarna uppges nämligen innebära en viss garanti för att företagen inte annat än undantagsvis anser sig böra bekosta forskning som helt saknar betydelse för deras verksamhet.

Vid införandet av 1970 års bestämmelse infördes även en regel som gav Konungen en möjlighet att förordna om avdragsrätt för vissa bidrag. Syftet med bestämmelsen var att klargöra att bidrag till vissa organisationer och liknande *alltid* skulle utgöra driftskostnad hos bidragsgivaren. I förordningen (1975:127) om avdrag för bidrag till viss forskning m.m. infördes bestämmelser om att bidrag som den skattskyldige lämnade till bl.a. svenska universitet och högskolor skulle anses som avdragsgill driftkostnad i skattskyldigs rörelse, jordbruk eller skogsbruk. Enligt förordningen förutsattes det för avdragsrätt att bidraget avsåg forskning eller utvecklingsarbete. Skälet till förordningen var framför allt att förenkla förfarandet och undvika tvister (a. prop. s. 36). Förordningen och delegationsrätten upphävdes i samband med skattereformen 1990, främst för att den ansågs strida mot legalitetsprincipen eftersom riksdagens normgivningskompetens på skatteområdet är exklusiv och inte kan delegeras, men också för att den nya avdragsregeln inneburit att praxis på området hade blivit generösare och att det därför inte ansågs behövligt att särreglera avdragsrätten till vissa FoU-institut (prop. 1989/90:110, s. 612).

På senare tid har rättstillämpningen kommit att snäva in bedömningen av när företagen ska anses ha ett rimligt intresse av viss forskning och utveckling, vilket även har påtalats i en hemställan till Finansdepartementet (Fi2005/5798). I det följande redogörs kort för några domar, som trots enskildheterna, illustrerar den syn som rätts-

tillämpningen har kommit att anlägga på frågan om rätt till avdrag för utgifter för forskning och utveckling.

A. Kammarrättens i Stockholm dom den 20 februari 2006 i mål nr 6837-03

Målet gällde ett företag som är moderbolag i en koncern vars kärnverksamhet utgörs av tillverkning av aluminium- och plastprodukter. Företaget yrkade avdrag för bidrag till Handelshögskolan i Stockholms s.k. partnerprogram. Kammarrätten medgav inte avdrag med följande motivering.

[---] Enligt kammarrättens mening bör emellertid sambandet mellan forskningsverksamheten och bidragsgivarens verksamhet vara starkare än att näringslivet i allmänhet främjas. (---). Bolaget är moderbolag i en koncern vars kärnverksamhet utgörs av tillverkning av aluminium- och plastprodukter. Den forskning som bedrivs vid Handelshögskolan inom det ekonomiska området, m.m. kan i och för sig antas skapa nytta för bolaget och koncernen i den löpande verksamheten. Den nytta som därigenom tillförs får dock anses vara av allmän karaktär i så måtto att den i allt väsentligt kommer bolaget till del vid de skilda ekonomiska överväganden som görs i näringsverksamheten. Att Handelshögskolans forskning direkt skulle komma koncernens kärnverksamheter till del har inte kommit fram. Enligt kammarrättens mening är ett sådant allmänt samband som det förevarande, som dessutom kan sägas föreligga beträffande all slags näringsverksamhet oberoende av dess inriktning, inte tillräckligt för att avdrag skall kunna medges (---). [---] Bidraget (---) är således i sin helhet att betrakta som en inte avdragsgill gåva.

Domen överklagades till dåvarande Regeringsrätten, som inte beviljade prövningstillstånd (beslut den 6 mars 2007 i mål nr 2519-06).

B. Kammarrättens i Stockholm dom den 22 januari 2009 i mål nr 5463-08 och 5465-08

Målet gällde ett investmentföretag som yrkade avdrag för bidrag till en forskningsstiftelse vid Handelshögskolan i Stockholm vars ändamål var att främja forskning vid Handelshögskolan. Mer konkret upplystes att syftet med stiftelsen var att skapa förutsättningar för vetenskaplig forskningsverksamhet knuten till en MBA-utbildning (Master of Business Administration) samt i övrigt förstärka resurserna för annan forskning som bedrivs vid Handelshögskolan. Kammarrätten medgav inte avdrag med följande motivering.

Enligt lagtexten och angivna förarbeten krävs ett visst samband mellan företagets verksamhet och den forskning eller utveckling bidrag har lämnats till för att avdrag ska medges. [---] Fråga

uppkommer då huruvida det föreligger erforderligt samband mellan bolagets verksamhet och den forskning till vilken bidrag har utgivits. Kammarrätten gör i denna del följande bedömning. Bolaget är ett investmentbolag. Syftet med bolagets verksamhet är att få god avkastning genom att äga och utveckla företag. Bolaget har anfört att det som ett led i denna verksamhet vidtar aktiva åtgärder i fråga om rekrytering av VD och ledningsgrupp, etablering och uppföljning av mål, strategi och affärsmodell, affärsutveckling m.m. Av utredningen i målet framgår att Forskningsstiftelsen (---) har som ändamål att i första hand stödja sådan forskning som är till nytta för Handelshögskolans MBA-program, att MBA-programmet är en utbildning för blivande företagsledare och nyckelpersoner (---), och att de ämnen som ingår i programmet bl.a. är ledarskap, kommunikation, förändringsarbete, etc. Mot bakgrund av vad som framkommit om bolagets verksamhet finner kammarrätten att bolaget har rätt i att den forskning som bedrivs av Forskningsstiftelsen (---) har visst samband med verksamheten. Ett sådant samband föreligger emellertid inte endast för investmentbolag utan även för t.ex. moderbolag vars verksamhet är snarlik bolagets och för producerande företag eftersom ledningen har stor betydelse för resultatet i alla verksamheter. Den praxis som utvecklats på området måste betecknas som mycket restriktiv. Kammarrätten finner med hänsyn härtill att bolaget inte kan medges avdrag för det utgivna bidraget (---).

Domen överklagades till dåvarande Regeringsrätten, som inte beviljade prövningstillstånd (beslut den 8 september 2009 i mål nr 1316-09 och 1317-09).

5.2 Överväganden och förslag

<p>Promemorians förslag: Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt ska dras av.</p>
--

Skälen för promemorians förslag: Sverige är en av världens ledande forskningsnationer. De totala avsättningarna till forskning och utveckling är högst i världen vid sidan av Israel. Huvuddelen av den forskning och utveckling som utförs i Sverige utförs i eller finansieras av näringslivet. År 2007 avsatte näringslivet 83 miljarder kronor i forskning och utveckling. Det motsvarar 2,76 procent av BNP (prop. 2008/09:50, s. 32). Skattelagstiftningen bör inte avhålla företagen från att investera i sådan forskning och utveckling som de kan ha ett rimligt intresse av. Rätt till avdrag bör därför finnas för utgifter för sådan forskning och utveckling. Rättstillämpningen på området har emellertid utvecklats så att avdrag för forskning och utveckling förutsätter att det finns ett samband mellan forskningen och den kärnverksamhet som företaget bedriver. Det har lett till att avdrag inte har beviljats för allmänt företags-

inriktad forskning även om den skulle kunna vara till nytta för bolaget och koncernen i den löpande verksamheten (jfr mål A ovan) eller – där samband har ansetts finnas – på grund av att ett sådant samband kan finnas även med avseende på andra företag som bedriver likartad verksamhet eller för en större grupp av företag oberoende av dessas verksamhetsinriktningar (jfr mål B ovan). Rättsutvecklingen har lett till att det numera torde vara en förutsättning för avdrag att forskningen eller utvecklingsarbetet är av betydelse för en specifik typ av verksamhet som bedrivs av företaget i fråga.

Det förhållandet att företagens kärnverksamhet går ut på produktion av vissa varor eller tjänster utesluter inte att företagen för att kunna bedriva denna verksamhet på ett rationellt sätt kan ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling även inom andra områden än sådana som kan anses omfattas av kärnverksamheten. Det framstår som högst rimligt att ett företag kan ha ett intresse av forskning och utvecklingsarbete inom t.ex. företagsekonomi, arbetspsykologi, arbetshygien, arbetsskydd, personalvård, m.m. (jfr. prop. 1970:135, s. 33) även om denna forskning inte skulle vara betingad av behov som är specifika för det aktuella företaget. Så skulle t.ex. ett företag på grund av sin personalstyrka kunna ha ett rimligt intresse av forskning om personalvård eller arbetspsykologi, på grund av arbetsförhållandena ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling om arbetshygien eller arbetsskydd eller på grund av den ekonomiska sidan av sin verksamhet ha ett rimligt intresse av forskning om företagsekonomi, osv. Det förhållandet att även andra företag inom andra branscher eller näringslivet i stort kan ha intresse av forskning och utveckling inom samma områden förringar inte det enskilda företagens intresse av forskning och utveckling inom området.

Sakligt sett finns det därför skäl för att utvidga rätten till avdrag för utgifter för forskning och utveckling jämfört med vad som i dag gäller enligt rättstillämpningen. För att åstadkomma detta är det nödvändigt att detta kommer till uttryck i lagtext. Det kan lämpligen ske genom att bestämmelsen om avdrag för utgifter för forskning och utveckling omformuleras så att det står klart att den skattskyldige kan ha ett rimligt intresse av aktuell forskning och utveckling även om den inte har ett direkt samband med företagens kärnverksamhet. Bedömningen ska således inte begränsas till att avse företagets specifika produktion, produktionsmedel eller branschtillhörighet utan även mer allmänt se till vilka rimliga intressen som företaget kan ha av forskning och utveckling med hänsyn till verksamheten som helhet.

Således föreslås att bestämmelsen om avdrag för forskning och utveckling (16 kap. 9 § IL) justeras så att det klart framgår att avdrag ska göras inte bara för forskning och utveckling som, i enlighet med nuvarande rättstillämpning, (på grund av sitt samband med företagets huvudsakliga näringsverksamhet) har eller kan antas få betydelse för (den huvudsakliga) näringsverksamheten, utan också för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för verksamheten i övrigt. Samtidigt som forskning och utveckling som har samband med företagets kärnverksamhet alltjämt berättigar till avdrag kommer bestämmelsen att omfatta även annan forskning och utveckling om företaget har ett rimligt intresse av den, vid en helhetsbedömning som beaktar alla aspekter av företagets verksamhet. Forskning och utvecklingsarbete som helt saknar

samband med ett företags näringsverksamhet kan däremot inte heller försettningsvis ligga till grund för avdrag. Till exempel lär ett företag inom järn- och stålbranschen mera sällan ha intresse av forskning som kan intressera ett företag inom textilbranschen, annat än på områden som är gemensamma för företagen. Gåvor eller så kallad sponsring berättigar inte till avdrag enligt denna bestämmelse.

En utvidgning i enlighet med vad som redogjorts för ovan leder, i jämförelse med nuvarande rättstillämpning, till en bättre överensstämmelse med de intentioner som kom till uttryck när lagstiftningen en gång infördes.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 16 kap. 9 § IL.

5.3 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

De ökade avdragsmöjligheterna för utgifter för forskning och utveckling bedöms leda till att de offentliga finanserna försvagas med ca 50 miljoner kronor till följd av minskade bolagsskatteintäkter.

Effekter för myndigheter

Förslaget innebär att den befintliga avdragsrätten för forskning och utveckling utvidgas något i förhållande till vad som följer av rättstillämpningen. Denna förändring bör dock inte innebära någon ökad arbetsbörda eller några ökade kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Effekter för företag

Förslaget innebär att företagen förutom avdrag för sådan forskning och utveckling som har ett samband med kärnverksamheten även kan göra avdrag för forskning och utveckling som företaget av annan anledning kan ha ett rimligt intresse av. Detta gör att företagen kommer att kunna investera i forskning och utveckling som de kan ha ett rimligt intresse av sett till verksamheten i stort. Tillgången till sådan forskning och utveckling ökar i förlängningen förhoppningsvis möjligheten för enskilda företag att sköta de olika aspekterna av sin verksamhet på ett rationellt sätt samtidigt som den också kan komma näringslivet i stort till godo.

6 Punktskatt på tobak och alkohol

6.1 Höjd skatt på tobak

6.1.1 Gällande rätt

Beskattningen av cigaretter, cigarrer och cigariller och röktobak är harmoniserad inom EU. De inom EU gemensamma bestämmelserna om tobak är reglerade i tre direktiv. Dessa är *rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatt på cigaretter* (EUT L 316, 31.10.1992, s. 8–9, Celex 31992L0079), *rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter* (EUT L 316, 31.10. 1992 s. 10–11, Celex 31992L0080) och *rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror* (EUT L 291, 6.12.1995, s. 40–45, Celex 31995L0059). Direktiven ändrades senast genom *rådets direktiv 2010/12/EU av den 16 februari 2010 om ändring av direktiven 92/79/EEG, 92/80/EEG och 95/59/EG när det gäller strukturer och skattesatser i fråga om punktbeskattning av tobaksvaror samt av direktiv 2008/118/EG* (EUT L 50, 27.2.2010, s. 1–7, Celex 32010L0012).

Skatt ska enligt direktiven betalas för cigaretter, cigarrer och cigariller och röktobak. Direktiven reglerar skattestrukturer, minimiskattesatser och definitioner av de skattepliktiga tobaksprodukterna. Snus och tuggtobak omfattas inte av direktiven.

Bestämmelserna i tobaksskattedirektiven är genomförda i svensk rätt genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, och förordningen (1994:1613) om tobaksskatt. I LTS finns även bestämmelser om beskattning av snus och tuggtobak.

Beskattningen av cigaretter baseras på uttag av dels styckeskatt, dels värderelaterad skatt. Styckeskatten uppgår för närvarande till 1 krona och 27 öre per cigarett, dvs. per styck. Den värderelaterade delen av skatten utgör 1 procent av detaljhandelspriset.

Skatt på cigarrer och cigariller tas ut med 1 krona och 12 öre per styck. Övrig tobak beskattas per kilogram enligt följande. Skatt på röktobak tas ut med 1 560 kronor per kilogram. Skatt på snus tas ut med 336 kronor per kilogram och skatt på tuggtobak tas ut med 402 kronor per kilogram.

Skatten på tobak är enligt 42 § LTS föremål för omräkning utifrån konsumentprisindex från och med kalenderåret 2012. Syftet är att realvärdesäkra skattesatserna. Detta sker genom att skattesatserna för samtliga tobaksprodukter årligen ska justeras med konsumentprisindex. Den årliga omräkningen motsvarar de i lagen angivna skattebeloppen multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni månad året närmast före det år beräkningen avser och prisläget i juni 2010. När det gäller skatt på cigaretter avser omräkningen endast styckeskatten.

6.1.2 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Styckeskatten på cigaretter höjs från 1 krona och 27 öre till 1 krona och 40 öre. Skatten på cigarrer och cigariller höjs från 1 krona och 12 öre till 1 krona och 23 öre per styck. Skatten på röktnobak höjs från 1 560 kronor till 1 709 kronor per kilogram. Skatten på snus höjs från 336 kronor till 380 kronor per kilogram och skatten på tuggtobak från 402 kronor till 442 kronor per kilogram. Dessa skatthöjningar innebär att skatten på cigaretter, cigarrer, cigariller, röktnobak och tuggtobak höjs med ca 10 procent. Skatten på snus höjs med ca 13 procent. Den skatt som i vissa fall tas ut vid privat import av tobak från tredje land bör justeras på motsvarande sätt.

Skälen för promemorians förslag: Som tidigare nämnts ska tobaksskatten från och med den 1 januari 2012 omräknas med konsumentprisindex. Syftet är att realvärdesäkra skattesatserna. De nya skattesatserna som ska gälla under 2012 baseras på förändringen i konsumentprisindex mellan juni månad 2010 och juni månad 2011. Prognostiserad förändring i konsumentprisindex för perioden juni 2010–juni 2011 uppgår till 2,21 procent.

För 2012 medför omräkningen med konsumentprisindex att styckeskatten på cigaretter höjs med 3 öre, skatten på snus höjs med 7,43 kronor per kilogram, skatten på cigarrer och cigariller höjs med 2,50 öre per styck, skatten på röktnobak höjs med 34,48 kronor per kilogram och skatten på tuggtobak höjs med 8,88 kronor per kg. Denna indexering motsvarar en höjning av tobaksskatten med ca 2 procent.

Utöver nämnd omräkning med konsumentprisindex föreslås en höjning av tobaksskatterna. Höjd skatt på tobak utgör ett led i regeringens arbete för främjandet av förbättrad folkhälsa. Förslaget utgör även en delfinansiering av regeringens reformambitioner inom skatteområdet.

Tobaksskattehöjningarna som föreslås innebär en höjning av skatten på cigaretter med 10 öre per styck, på snus med 37 kronor per kilogram, på röktnobak med 115 kronor per kilogram, på cigarrer och cigariller med 9 öre per styck och på tuggtobak med 31 kronor per kilogram. Se tabell 6.1 nedan för samtliga skatthöjningar uppdelade på omräkning med index och föreslagna tobaksskattehöjningar. Detta innebär således att de föreslagna ändringarna innefattar den indexomräkning som skulle ha skett.

Den skatt som i vissa fall tas ut vid privat import av tobak från tredje land enligt 4 kap. 3 § lagen (1994:1551) om frihet till skatt vid import, m.m. bör justeras på motsvarande sätt.

Tabell 6.1 Skatthöjningen på tobak, uppdelad på de olika tobaksslagen, för tidigare beslutad indexering och föreslagna skatthöjning för 2012

<i>Tobaksprodukt</i>	<i>Indexhöjning</i>	<i>Punktskattehöjning</i>
Cigaretter	3 öre/ styck	10 öre/ styck
Cigarrer och cigariller	2,5 öre/ styck	9 öre/ styck
Röktnobak	34,48 kr/ kg	115 kr/ kg
Snus	7,43 kr/ kg	37 kr/ kg
Tuggtobak	8,88 kr per kg	31 kr/ kg

Lagförslag

Förslaget avseende höjda skatter på tobak föranleder ändringar i 2 §, 8 §, 35 och 42 §§ LTS och i 4 kap. 3 § lagen om frihet till skatt vid import, m.m.

Bedömning av konsekvenser av höjd skatt på tobak

Vid förändringar i skatten på tobak måste hänsyn tas till eventuella effekter på den oregistrerade konsumtionen, dvs. konsumtionen av de tobaksvaror som förs in i Sverige från utlandet. Stora förändringar i skatten riskerar att öka den oregistrerade konsumtionen oväntat mycket. Den oregistrerade tobakskonsumtionen består av både legalt och illegalt införd tobak och klassificeras som smugglad (illegal), resandeförd och privatimporterad tobak. Statistiken tas i första hand fram av Centrum för socialvetenskaplig alkohol- och drogforskning vid Stockholms universitet (SoRAD) via enkätundersökningar, men även av Handelsutredningsinstitutet (HUI) och av Tullverket. En skillnad mellan SoRAD och HUIs insamlade statistik kring oregistrerad konsumtion är att SoRADs statistik endast mäter svenskarnas oregistrerade konsumtion medan HUIs statistik även fångar in cigarettkonsumtionen av utlänningar som är på besök i Sverige och röker medtagna cigaretter. Tullverket publicerar statistik kring antalet smugglade cigaretter de beslagtar varje år, dvs. beslag av cigaretter som förts in från länder utanför EU. Tullverket har observerat att en stor andel av de beslagtagna cigaretterna är förfalskade cigaretter som inte går att skilja från oförfalskade cigaretter, och därmed sannolikt säljs i butik till samma pris som beskattade cigaretter.

I tobaksstatistiken från SoRAD fokuseras främst på införseln av cigaretter då den utgör majoriteten av den tobak som förs in i landet. Enligt SoRADs statistik för 2010 konsumerades totalt, både registrerad och oregistrerad konsumtion, omkring 6,7 miljarder cigaretter i Sverige. Av dessa utgjorde drygt 93 procent registrerad konsumtion och knappt 7 procent oregistrerad konsumtion. Andelen oregistrerad konsumtion har enligt SoRADs statistik legat något lägre de senaste tre åren än tidigare år. Det går dock inte att utesluta att det utöver den registrerade konsumtionen kan finnas ett mörkertal för mängden smugglade cigaretter som är större, inte minst med tanke på att de förfalskade cigaretterna utgör en så stor andel av de smugglade cigaretter som Tullverket beslagtar.

Därtill påverkar växelkursens variation mängden resandeförda cigaretter. Den senaste tiden har den svenska kronkursen stärkts vilket kan leda till ökad privatinförsel. Andelen resandeförda cigaretter av den totala konsumtionen cigaretter är dock relativt låg. Därmed bör inte växelkursens variation påverka den totala konsumtionen i någon större utsträckning.

Numera råder stor enighet om att den totala tobakskonsumtionen minskar när priset ökar. Enligt SoRADs statistik har den totala konsumtionen av cigaretter minskat sedan 2003 fram till 2010 med omkring 26 procent. En förklaring till minskningen kan vara höjning av cigarettpriserna med omkring 55 procent som skett under denna period.

Därutöver kan faktorer som förbud av rökning på restauranger och caféer tillsammans med den förstärkta allmänna debatten om cigaretternas negativa påverkan på hälsan ha bidragit. Resandeförseln har under samma period minskat med nästan 60 procent.

Ytterligare en faktor som talar för att marginal finns för en höjning av tobaksskatten är att hushållens köpkraft har ökat under de senaste tio åren. Mellan år 2000 och år 2010 har hushållens reala disponibla inkomst ökat med omkring 33 procent medan konsumentprisindex under samma period har ökat med omkring 15 procent. Detta innebär att hushållens köpkraft har ökat. Sammantaget görs bedömningen att det finns marginal att höja skatten på cigaretter utan risk för oväntat stora ökningarna i den registrerade konsumtionen.

Snus är en vara som främst produceras i Sverige och Norge, vilket innebär att denna marknad utsätts för konkurrens från ett färre antal länder än vad som gäller för övriga tobaksvaror. Med hänsyn tagen till ovan föreslagna skattehöjning på snus är priset på snus i Norge, inklusive mervärdesskatt, fortfarande högre än priset på snus i Sverige. Den föreslagna höjningen av skatten på snus bedöms därmed vara väl avvägd.

Den föreslagna höjningen på övriga tobaksprodukter följer skattehöjningen på cigaretter då dessa tobaksvaror av folkhälsoskäl bör beskattas likartat.

6.2 Höjd skatt på alkohol

6.2.1 Gällande rätt

Beskattningen av öl, vin, andra jästa drycker än vin och öl, mellanklassprodukter och etylalkohol är harmoniserad inom EU. De inom EU gemensamma bestämmelserna om alkohol är reglerade i två direktiv. Dessa direktiv är *rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker* (EUT L 316, 31.10.1992, s. 21–27, Celex 31992L0083) och *rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker* (EUT L 316, 31.10.1992, s. 29–31, Celex 31992L0084).

Direktiven reglerar skattestrukturer, minimiskattesatser och definitioner av de skattepliktiga alkoholprodukterna. Bestämmelserna i alkoholskattedirektiven är genomförda i svensk rätt genom lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS, och förordningen (1994:1614) om alkoholskatt.

Öl

Enligt 2 § LAS ska skatt på öl tas ut per liter med 1,66 kronor för varje volymprocent alkohol. För öl med en alkoholhalt om högst 2,8 volymprocent tas skatt ut med 0 kronor.

Vin

Enligt 3 § LAS ska skatt på vin tas ut med 7,58 kronor per liter för drycker med en alkoholhalt över 2,25 men inte över 4,5 volymprocent, med 11,20 kronor per liter för drycker med en alkoholhalt över 4,5 men inte över 7 volymprocent, med 15,41 kronor per liter för drycker med en alkoholhalt över 7 men inte över 8,5 volymprocent, med 21,58 kronor per liter för drycker med en alkoholhalt över 8,5 men inte över 15 volymprocent, och med 45,17 kronor per liter för drycker med en alkoholhalt över 15 men inte över 18 volymprocent. För vin med en alkoholhalt om högst 2,25 volymprocent tas skatt ut med 0 kronor.

Andra jästa drycker än vin och öl

Enligt 4 § LAS ska skatt på andra jästa drycker än vin och öl tas ut på motsvarande sätt som skatt på vin.

Mellanklassprodukter

Enligt 5 § LAS ska skatt på mellanklassprodukter tas ut med 27,20 kronor per liter för drycker med en alkoholhalt om högst 15 volymprocent och med 45,17 kronor per liter för drycker med en alkoholhalt över 15 volymprocent. Exempel på drycker som beskattas som mellanklassprodukter är madeira, portvin, sherry och vermouth.

Etylalkohol

Enligt 6 § LAS ska skatt betalas för spritdrycker och annan etylalkohol med 501,41 kronor per liter ren alkohol.

6.2.2 Överväganden och förslag

Promemorians förslag: Skatten på öl höjs från 1,66 kronor per volymprocent till 1,87 kronor per volymprocent alkohol och liter.

Skatten på vin och andra jästa drycker än vin och öl höjs för drycker med en alkoholhalt över 2,25 men inte över 4,5 volymprocent från 7,58 kronor till 8,54 kronor, för drycker med en alkoholhalt över 4,5 men inte över 7 volymprocent från 11,20 kronor till 12,62 kronor, för drycker med en alkoholhalt över 7 men inte över 8,5 volymprocent från 15,41 kronor till 17,37 kronor, för drycker med en alkoholhalt över 8,5 men inte över 15 volymprocent från 21,58 kronor till 24,32 kronor, och för vin med en alkoholhalt över 15 men inte över 18 volymprocent från 45,17 kronor till 50,91 kronor per liter.

Skatten på mellanklassprodukter med en alkoholhalt om högst 15 volymprocent höjs från 27,20 till 30,65 kronor och för drycker med en alkoholhalt över 15 volymprocent från 45,17 kronor till 50,91 kronor.

Skatten på etylalkohol, sprit, höjs från 501,41 kronor till 526,48 kronor per liter ren alkohol. Dessa skattehöjningar innebär att skatten på vin, öl

och mellanklassprodukter höjs med 12,7 procent. Skatten på sprit höjs med 5 procent.

Den skatt som i vissa fall tas ut vid privat import av alkohol från tredje land bör justeras på motsvarande sätt.

Skälen för promemorians förslag: Det övergripande målet för regeringens alkoholpolitik är att främja folkhälsan genom att minska alkoholens medicinska och sociala skadeverkningar. Förslaget utgör även en delfinansiering av regeringens reformambitioner inom skatteområdet.

Bedömning av konsekvenser av höjd skatt på alkohol

Den totala konsumtionen av alkoholvaror minskar när skatten ökar, vilket innebär att de alkoholrelaterade problemen minskar.

En risk med att höja skatterna på alkohol är att gränsen för när det blir lönsamt att privatinföra passerar för en stor grupp människor. År 2004 när införselkvoterna förändrades bestod den totala alkoholkonsumtionen till 38 procent av oregistrerad konsumtion. Sedan dess har den oregistrerade konsumtionen sjunkit och utgjorde enligt prognostiserade siffror för 2010 från SoRAD knappt 20 procent av den totala konsumtionen. Sedan 2004 kan därmed konstateras att konsumtionsammansättningen har ändrats och förhållandena på alkoholmarknaden stabiliserats. En höjning av skatten på alkohol förväntas medföra att den totala alkoholkonsumtionen minskar samtidigt som det finns risk att den resandeförda och smugglade alkoholen ökar något. Därtill kommer att den svenska kronkursen har stärkts på senare tid. Flera omvärldsfaktorer talar för att det finns marginal att höja skatten på de olika alkoholdryckerna utan att gränsen passerar för när det blir lönsamt för en stor grupp människor att privatinföra vilket kan leda till en oväntat stor ökning av den resandeförda alkoholen.

Ytterligare en faktor som påverkar förutsättningarna för att höja konsumtionsskatterna, så som alkoholskatterna, är förändringar i hushållens inkomster. Mellan år 2000 och år 2010 har hushållens reala disponibla inkomst ökat med omkring 33 procent medan konsumentprisindex under samma period har ökat med omkring 15 procent. Detta innebär att hushållens köpkraft har ökat och därmed även förutsättningarna för att öka alkoholskatterna.

Vad gäller en höjning av skatten på sprit, är bedömningen att marginalen för en skattehöjning inte är lika stor som när det gäller övriga alkoholdrycker. Risken är stor att priselasticiteten, dvs. hur många procent den efterfrågade kvantiteten förändras då priset ökar med en procent, vid skattehöjningen överstiger ett (i absoluta tal). Detta innebär att det inte längre går att öka skatteintäkterna trots skattehöjningen. Hänsyn bör även tas till att köpkraften ökat sedan den senaste skattehöjningen 1998, vilket innebär att utrymmet för skattehöjningar har ökat.

Den skatt som i vissa fall tas ut vid privat import av alkohol från tredje land enligt 4 kap. 3 § lagen (1994:1551) om frihet till skatt vid import, m.m. bör justeras på motsvarande sätt.

Förslaget avseende höjda skatter på öl, vin samt övriga jästa drycker än vin och öl, mellanklassprodukter och etylalkohol föranleder ändringar i 2–6 § LAS och i 4 kap. 3 § lagen om frihet till skatt vid import, m.m.

Lagförslag

Förslaget avseende höjda skatter på alkohol föranleder ändringar i 2–6 § LAS och i 4 kap. 3 § lagen om frihet till skatt vid import, m.m.

6.3 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Förslaget om höjd skatt på cigaretter med 10 öre per styck beräknas ge en offentligfinansiell nettointäkt på 549 miljoner kronor år 2012. En höjning av skatten på snus med 37 kronor per kilogram medför offentligfinansiella nettointäkter på 231 miljoner kronor år 2012. En höjning av skatten på röktaobak med 115 kronor per kilogram medför offentligfinansiella nettointäkter på 18 miljoner kronor 2012. En höjning av skatten på cigarrer/cigariller med 9 öre per styck och en ökning av skatten på tuggtaobak med 31 kronor per kilogram medför ökade skatteintäkter netto på 6 miljoner kronor 2012.

Förslaget om höjd skatt på öl (med en alkoholhalt över 2,8 procent) med 12,7 procent beräknas medföra offentligfinansiella nettointäkter på 596 miljoner kronor år 2012. De offentligfinansiella nettointäkterna inkluderar även ökade intäkter från mervärdesskatt till följd av ökad punktskatt. En höjning av skatten på vin och mellanklassprodukter med 12,7 procent medför offentligfinansiella nettointäkter på 728 miljoner kronor år 2012 medan en höjning av skatten på spritdrycker med 5 procent medför offentligfinansiella nettointäkter på 107 miljoner kronor 2012.

Totalt medför de föreslagna höjningarna av tobaks- och alkoholskatterna ökade offentligfinansiella nettointäkter på 2 235 miljoner kronor år 2012. Av dessa kommer 804 miljoner kronor från höjda skatter på tobak och 1 431 miljoner kronor från höjda skatter på alkohol.

Effekter för myndigheter

För Skatteverket kommer ändringarna att medföra att texter i informationsbroschyrer behöver uppdateras inför ikraftträdandet. Skatteverkets eventuellt ökade arbetsbörda och kostnader kan hanteras inom befintliga anslagsramar. Förslaget bedöms inte komma att påverka antalet mål i domstolarna. De föreslagna lagändringarna anses inte heller på annat sätt påverka arbetsbelastningen varken i förvaltningsdomstolarna eller i de allmänna domstolarna.

Effekter för företag

De förslag som presenteras i promemorian är ett led i regeringens arbete för förbättrad folkhälsa. Förslaget utgör även en delfinansiering av regeringens reformambitioner inom skatteområdet. De som berörs av förändringarna är endast företag som är skattskyldiga för tobaksskatt och alkoholskatt. En förändring av skattesatsen bedöms inte förändra den administrativa bördan för de nämnda företagen.

Övriga konsekvenser

Sammantaget beräknas förslagen medföra att priset på ett paket med 19 cigaretteter som i dag kostar 48 kronor ökar till omkring 51 kronor, inklusive mervärdesskatt. Priset på en förpackning snus, 45 gram, som idag kostar 47 kronor beräknas öka till omkring 49 kronor, inklusive mervärdesskatt. Priset på en burk 5,2 procentig starköl 50 cl, som idag kostar 20 kronor beräknas öka till omkring 21 kronor, inklusive mervärdesskatt. Priset på en flaska vin, 75 cl med en alkoholhalt över 8,5 men inte över 15 volymprocent som idag kostar 78 kronor beräknas öka till omkring 81 kronor, inklusive mervärdesskatt. Priset på en flaska spritdryck med 50 procent alkohol 75 cl som idag kostar 349 kronor beräknas öka till omkring 365 kronor, inklusive mervärdesskatt.

7 Offentligfinansiella effekter av förslagen

I tabell 7.1 sammanfattas och beskrivs på ett enhetligt sätt de offentligfinansiella effekterna av de skatteförändringar som presenterats tidigare i promemorian.

Tre olika typer av offentligfinansiella effekter redovisas: bruttoeffekt för 2012, nettoeffekter för 2012–2015 och varaktig effekt. Bruttoeffekten beskriver den statistiskt beräknade förändringen i intäkterna från den skatt som regeländringen avser. Bruttoeffekten beaktar således inte eventuella indirekta effekter som t.ex. regeländringens påverkan på andra skattebaser och på konsumentprisindex. Om konsumentprisindex påverkas av en regeländring så uppkommer en indirekt effekt då utgifter i olika offentliga transfereringssystem påverkas av förändringar i konsumentprisindex.

Vid en bedömning av de kortsiktiga offentligfinansiella effekterna av olika åtgärder är nettoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn mest relevant. I nettoeffekten beaktas vissa indirekta effekter på skatteintäkterna och på de offentliga utgifterna. Nettoeffekten redovisas för åren 2012–2015.

Den varaktiga effekten, som redovisas i den sista kolumnen i tabell 7.1, ger ett mått på den bestående årliga kostnaden/intäkten som en åtgärd medför, dock utan koppling till hur de offentliga finanserna påverkas ett visst år. Beräkningen baseras på nuvärdet av en åtgärds framtida nettoeffekter. På så vis möjliggörs jämförelser mellan regelförändringar vars nettoeffekter är olika fördelade över tiden. Avvikelse mellan den varaktiga effekten och de årliga nettoeffekterna beror bl.a. på fördröjd övervärtning av vissa skatter på andra skattebaser.

De offentligfinansiella effekterna har beräknats utifrån 2012 års priser och volymer.

Tabell 7.1 Offentligfinansiella effekter: bruttoeffekt 2012, nettoeffekt 2012–2015 och varaktig effekt

Miljarder kronor	Effekt från	Bruttoeffekt	Offentlig sektor nettoeffekt				Varaktig effekt
			2012	2013	2014	2015	
Skatt på förvärvsinkomster							
Förstärkt jobbskatteavdrag, steg 5	1/1 2012	-12,00	-12,00	-12,00	-12,00	-12,00	-12,00
Sänkt statlig inkomstskatt (höjd skiktgräns)	1/1 2012	-3,00	-3,00	-3,00	-3,00	-3,00	-3,00
Ytterligare sänkt skatt för pensionärer	1/1 2012	-2,30	-2,30	-2,30	-2,30	-2,30	-2,30
Sänkt särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK)	1/1 2012	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30
Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöbilar	1/1 2012	-0,14	-0,14	-0,18			-0,01
Förenklad expertskatt	1/1 2012	-0,55	-0,55	-0,55	-0,55	-0,55	-0,55
Förändringar i 3:12-reglerna, m.m.							
Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln	1/1 2012	-0,06	-0,06	-0,08	-0,09	-0,10	-0,17
Takregel för beskattning av utdelningar i inkomstslaget tjänst	1/1 2012	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
Upplägg med hjälp av förenklingsregeln	1/1 2012	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06
Höjd räntefördelningsränta för enskilda näringsidkare	1/1 2012	-0,11	-0,11	-0,11	-0,11	-0,11	-0,11
Förlängning av lätttnadsregler för oäkta bostadsrättsföreningar	1/1 2012	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
Utökad avdragsrätt för företags utgifter för FoU	1/1 2012	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05
Punktskatter							
Höjd skatt på tobak	1/1 2012	0,69	0,81	0,65	0,68	0,70	0,71
Höjd skatt på alkohol	1/1 2012	1,19	1,43	1,16	1,21	1,26	1,27

8 Författningskommentar

8.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

33 kap.

3 §

Ändringen i *första stycket* innebär att räntesatsen vid positiv räntefördelning höjs från statslåneräntan ökad med fem procentenheter till statslåneräntan ökad med fem och en halv procentenhet.

63 kap.

3 a §

Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkningen av grundavdraget för vissa skattskyldiga.

Regleringen innebär att grundavdraget för fysiska personer som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år uppgår till beloppet enligt 3 § med tillägg av ett särskilt belopp som anges för vissa inkomstintervall. Ändringarna innebär att det särskilda beloppet höjs så att skattesänkningen blir större.

65 kap.

5 §

Ändringarna i *andra stycket* innebär att uttaget av statlig inkomstskatt på beskattningsbara förvärvsinkomster begränsas genom att den nedre skiktgränsen höjs till 415 000 kronor vid 2013 års taxering. Utan höjning beräknas den nedre skiktgränsen vid 2013 års taxering uppgå till 398 800 kronor. Vidare innebär ändringarna att den övre skiktgränsen bestäms, efter uppräknings, till att vara 571 000 kronor vid 2013 års taxering. Denna bestämning görs för att få samma basår, dvs. 2013 års taxering, vid efterföljande uppräknings av skiktgränserna.

I paragrafens *tredje stycke* föreslås att avrundningen vid fastställandet av skiktgränserna justeras från att ske nedåt till att ske uppåt till helt hundratal kronor.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen föreslås träda i kraft den 31 december 2011 och tillämpas första gången vid 2013 års taxering. Bestämmelsen i 33 kap. 3 § i sin nya lydelse föreslås dock tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas efter ikraftträdandet. Detta innebär i princip att de ändrade bestämmelserna blir tillämpliga fr.o.m. det beskattningsår som börjar den 1 januari 2012. I lagrådsremissen Skatteförfarandet, som beslutades av regeringen den 13 januari 2011, föreslås också en ändring av inkomstskattelagen och som bl.a. omfattar nu aktuella bestämmelser. Denna lagändring föreslås träda i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012, dvs. kommer inte att gälla 2013 års taxering. För att inte lagkollision ska uppkomma med här föreslagen lagändring föreslås att ikraftträdandet sker en dag innan, dvs. den 31 december 2011.

8.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

11 kap.

22 §

Paragrafens *första stycke* anger de villkor beträffande den skattskyldiges kompetens som ska vara uppfyllda för att anställningen ska kvalificera för skattelättnaderna.

Förslaget innebär att ett nytt *tredje stycke* införs enligt vilket en arbetstagare som under hela anställningen får en ersättning för arbetet i Sverige som överstiger två prisbasbelopp, alltid ska anses uppfylla de krav på kompetens som ställs i första stycket. Med ersättning avses samtliga avtalade kontanta ersättningar samt förmåner som utbetalas eller tillhandahålls månatligen av arbetsgivaren.

Nuvarande tredje stycket föreslås bli ett nytt *fjärde stycke*.

16 kap.

9 §

Skälen för den föreslagna lagändringen framgår av avsnitt 5.2.

Den föreslagna lydelsen innebär att avdrag för utgifter för forskning och utveckling även i fortsättningen och i enlighet med nuvarande rättstillämpning, ska göras för utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för kärnverksamheten. I stället för termen kärnverksamhet, som inte används i skattelagstiftningen, men väl i rätts-tillämpningen används i stället i lagtexten det mer beskrivande begreppet ”den huvudsakliga näringsverksamheten”. Det som är nytt i sak är att rätt till avdrag också föreligger för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för verksamheten i övrigt. Detta tillägg innebär att det i fortsättningen ska göras en helhetsbedömning av om företaget kan ha ett rimligt intresse av aktuell forskning och utveckling, varvid alla aspekter av företagets verksamhet ska beaktas. Även företagets storlek kan vara en faktor som påverkar vilket intresse det rimligen kan ha av viss forskning och utveckling. Så skulle t.ex. ett företag på grund av sin personalstyrka kunna ha ett rimligt intresse av forskning om personalvård eller arbetspsykologi, medan ett mindre företag utan anställda knappast kan sägas ha något beaktansvärt intresse av dessa områden. Vidare skulle ett företag på grund av arbetsförhållandena kunna ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling om arbetshygien eller arbetskydd eller på grund av den ekonomiska sidan av sin verksamhet ha ett rimligt intresse av forskning och utveckling om företagsekonomi, osv. och det även om denna forskning skulle kunna vara av intresse också för en vidare krets av företag eller för företag i andra branscher med annan inriktning. Forskning och utveckling som helt saknar samband med det enskilda företagets verksamhet kan däremot inte heller fortsättningsvis ligga till grund för avdrag. Inte heller berättigar gåvor eller s.k. sponsring till avdrag enligt den aktuella bestämmelsen.

38 a kap.

23 §

Hänvisningen i sista strecksatsen ändras med anledning av att nuvarande 57 kap. 20 a–20 c §§ ska betecknas 57 kap. 20 b–20 d §§.

57 kap.

11 §

I paragrafen definieras årets gränsbelopp. I första stycket punkt 1 finns den s.k. förenklingsregeln som säger att årets gränsbelopp är ett belopp som motsvarar två och ett halvt inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Det föreslås att nivån höjs till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp. Motiv för förslaget finns i avsnitt 4.2.1.

11 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller en begränsning i den s.k. förenklingsregeln som finns i 11 § första stycket första punkten. Begränsningen innebär att en person bara kan beräkna årets gränsbelopp enligt denna regel för andelar i ett företag. Om kvalificerade andelar även ägs i andra företag får årets gränsbelopp för andelarna i dessa företag beräknas enligt den s.k. huvudregeln i 11 § första stycket andra punkten. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 4.4.1.

12 §

I *tredje stycket*, som är nytt, tas in en bestämmelse som innebär att kapitaltillskott som har lämnats under de närmaste två föregående beskattningsåren och som ingår i det omkostnadsbelopp som skulle ha använts vid kapitalvinstbeskattningen om andelen hade avyttrats vid årets ingång, inte ska räknas med vid beräkning av underlag för årets gränsbelopp enligt första stycket. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 4.5.1.

16 §

I ett nytt *tredje stycke* tas in bestämmelser för beräkning av det lönebaserade utrymmet i de fall en andel bara ägts under en del av året före beskattningsåret. I sådana fall ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen enligt första och andra styckena. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 4.6.1.

20 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller en ny takregel för utdelning. Regeln har utformats med 57 kap. 22 § som förebild. Innebörden är att utdelning inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst som utdelning tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp. Kapitalvinster som beskattas i inkomstslaget tjänst hanteras bara enligt 57 kap. 22 § och således inte enligt den nu föreslagna regeln.

I *andra stycket* anges att utdelning som tagits upp av närstående som är eller har varit bosatt i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska beaktas vid beräkningen av om taket på 100 inkomstbasbelopp uppnåts. Förutsättningen är att beskattningen motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige. En liknande bestämmelse finns i 57 kap. 22 § andra stycket.

Bestämmelserna i paragrafen har kommenterats i avsnitt 4.3.2.

20 b–20 d §§ och rubriken närmast före 20 b §

Till följd av att den nya takregeln placeras i 57 kap. 20 a § ska nuvarande 57 kap. 20 a–20 c §§ betecknas 57 kap. 20 b–20 d §§ och rubriken närmast före nuvarande 57 kap. 20 a § ska sättas närmast för 57 kap. 20 b §.

61 kap.

8 a §

I paragrafens *andra stycke* slopas andra punkten. Det innebär att den ifrågavarande nedsättningen av förmånsvärdet inte längre kommer att gälla för bilar som är utrustade med teknik för drift med alkohol. Då andra stycket därefter endast kommer att innehålla en punkt tas numret för den första punkten bort. Ändringarna i andra stycket innebär vidare att det för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet läggs till ett villkor för nedsättningen av förmånsvärdet, nämligen att elektriciteten ska tillföras bilen genom laddning från yttre energikälla. Med yttre energikälla avses t.ex. det befintliga elnätet. Detta innebär att nedsättningen inte längre kommer att omfatta bilar där laddning av el bara genereras i fordonet.

Ändringen i *tredje stycket* är en konsekvens av att nedsättningen enligt andra stycket inte längre ska gälla för bilar som är utrustade med teknik för drift med alkohol.

67 kap.

7 §

Av paragrafen framgår skattereduktionens storlek i förhållande till arbetsinkomstens storlek för dem som vid beskattningsårets ingång inte har fyllt 65 år.

Ändringarna i paragrafen innebär att nuvarande nivåer höjs för dem som har arbetsinkomster som överstiger 0,91 prisbasbelopp.

Övergångsbestämmelser till SFS 2001:1175

Ändringen i övergångsbestämmelsernas *tredje punkt* innebär att reglerna i 61 kap. 8 a § andra och tredje styckena inkomstskattelagen (1999:1229) ska tillämpas till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

Övergångsbestämmelser till SFS 2005:1136

Tiden i *andra punkten* i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (2005:1136) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) förlängs till att gälla till och med utgången av år 2015.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. Lagen föreslås tillämpas första gången vid 2013 års taxering om inte något annat anges i punkterna 2 och 3. Ändringarna i punkten 3 i övergångsbestämmelserna till (2001:1175) och i punkten 2 i övergångs-

bestämmelserna till (2005:1136) föreslås inte omfattas av någon särskild övergångsbestämmelse då dessa endast innebär att de ifrågavarande reglernas tillämpning förlängs.

Av *andra punkten* följer att äldre bestämmelser i 11 kap. 22 § fortfarande ska tillämpas på anställningar som har påbörjats före den 1 januari 2012. De nya bestämmelserna gäller således endast för anställningar som påbörjas efter ikraftträdandet.

Enligt *tredje punkten* tillämpas bestämmelserna i 16 kap. 9 § första gången på utgifter som är hänförliga till tid efter den 31 december 2011.

8.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Ändringarna i paragraferna görs som en konsekvens av de i avsnitt 2.1 föreslagna ändringarna.

8.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden

4 §

I paragrafen, som innehåller regler om när Forskarskattenämnden är beslutför, föreslås införande av ett nytt *andra stycke*. Det nya stycket innebär att i ärenden om utländska nyckelpersoner, som har en ersättning för arbetet i Sverige som överstiger två prisbasbelopp, är nämnden beslutför med ordföranden ensam. Det förenklade förfarande som härigenom föreslås förutsätter därmed att beslut kan fattas med tillämpning av den föreslagna nya bestämmelsen i 11 kap. 22 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

8.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

7 §

Ändringen i paragrafen innebär att den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta sänks med 5 procentenheter till 20 procent för skattepliktiga inkomster som inte utgör sjöinkomst.

8.6 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000)

55 kap.

13 a §

Paragrafen är ny.

Skatteverket har enligt 55 kap. 9 § en möjlighet att i enskilda fall besluta om att skatteavdrag från ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst ska beräknas enligt en särskild beräkningsgrund. Den nya paragrafen möjliggör för Skatteverket att i ett sådant beslut beräkna

skatten som om Forskarskattenämnden meddelat beslut om skattelättnad trots att detta ännu inte skett. En förutsättning för detta är att den skattskyldige får en månatlig ersättning för sitt arbete som överstiger två prisbasbelopp, dvs. omfattas av i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229) föreslagen förenkling av expertskattereglerna.

8.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

2 §

Ändringen i *första stycket* innebär att styckeskatten på cigaretter höjs.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att årtal för årlig omräkning av skatt justeras.

8 §

Ändringen i *första stycket* innebär att skatten på cigarrer, cigariller och röktobak höjs.

Ändringen i *andra stycket* innebär att årtal för årlig omräkning av skatt justeras.

35 §

Ändringen i *första stycket* innebär att skatten på snus och tuggtobak höjs.

Ändringen i *andra stycket* innebär att årtal för årlig omräkning av skatt justeras.

42 §

Ändringen i *första stycket* innebär att årtal för årlig omräkning av skatt justeras.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna i lagen om tobaksskatt föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Detta innebär att äldre bestämmelser avseende skattesatsens storlek ska tillämpas i de fall där skattskyldighet har inträtt före den 1 januari 2012.

8.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

2–6 §§

Ändringarna i paragraferna innebär att skatten på öl, vin, andra jästa drycker än öl och vin, mellanklassprodukter samt etylalkohol höjs.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna i lagen om alkoholskatt föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Detta innebär att äldre bestämmelser avseende skattesatsens storlek ska tillämpas i de fall där skattskyldighet har inträtt före den 1 januari 2012.

8.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

4 kap.

3 §

Ändringen i paragrafen innebär att skatten på spritdryck, starkvin, vin, starköl, cigaretter, cigarrer, röktobak och snus höjs.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna i lagen om frihet från skatt vid import, m.m föreslås träda i kraft den 1 januari 2012. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.